

Aufsätze zu aktuellen Fragen des Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuerrechts

Von der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der
Gottfried Wilhelm Leibniz Universität Hannover
zur Erlangung des akademischen Grades

Doktor der Wirtschaftswissenschaften
– Doctor rerum politicarum –

genehmigte Dissertation

von

Diplom-Ökonomin Carolin Rublack

geboren am 16. März 1984 in Hannover

2013

Referent: Prof. Dr. Stefan Homburg

Korreferent: Prof. Dr. Kay Blaufus

Tag der Promotion: 4. Juni 2013

Zusammenfassung

Gegenstand der vorliegenden kumulativen Dissertation sind aktuelle Fragestellungen des Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuerrechts. Den Ausgangspunkt der ersten drei Beiträge bilden Entscheidungen der deutschen Finanzgerichtsbarkeit bzw. des Europäischen Gerichtshofs. Zunächst wird im rein nationalen Kontext die Frage der Steuerpflicht von Erstattungsinsen betrachtet. Die beiden darauffolgenden Beiträge betreffen die unionsrechtliche Thematik sogenannter finaler Auslandsverluste und die damit verbundenen Auswirkungen auf das deutsche Steuerrecht. Insbesondere wird ein konkreter Vorschlag erarbeitet, wie der Gesetzgeber den unionsrechtlichen Vorgaben Rechnung tragen könnte. Dem vierten Beitrag liegt ein umfassender Vorschlag zur Umsatzsteuerreform aus der Wissenschaft zugrunde. Anhand ausgewählter Aspekte wird untersucht, inwieweit die angeregten Änderungen tatsächlich zu einer Verbesserung gegenüber dem bestehenden Umsatzsteuersystem führen würden.

Schlagwörter: Erstattungsinsen, finale Verluste, Umsatzsteuerreform

Abstract

This cumulative thesis examines current issues in income, corporate, and value added taxation. The first three articles emanate from decisions taken by German fiscal courts and the European Court of Justice. Firstly, the question of the tax liability of interest on tax refunds is regarded in the national context. The subsequent two articles are concerned with the tax treatment of final foreign losses, a topic arising from European Union law and with consequences for the German tax law. A concrete proposal is developed in which way German legislation could be made compatible with Union law. The fourth article is based on a comprehensive scientific proposal for the reform of value added taxation. Selected aspects are analyzed with respect to the question as to what extent the proposed changes would effectively improve the present value added tax system.

Keywords: Interest on Tax Refunds, Final Losses, Value Added Tax Reform

Inhaltsverzeichnis

Zusammenfassung.....	III
Abstract	III
Inhaltsverzeichnis	IV
Abkürzungsverzeichnis	VII
A. Einleitung und Zusammenfassung der Ergebnisse.....	1
B. Zur Einführung der Steuerpflicht von Erstattungsinsen durch das JStG 2010 ...	5
I. Entscheidung des BFH	5
II. Reaktion des Gesetzgebers	6
III. Beurteilung.....	7
IV. Eine andere Meinung	8
V. Folgerungen.....	9
C. Abzug grenzüberschreitender Konzernverluste nur mit Gewinnabführungsvertrag?	12
I. Einleitung.....	12
II. Zentrale Aspekte des Urteils des FG Rheinland-Pfalz	13
III. Zur Vergleichspaarbildung	15
1. Vergleichspaar des EuGH.....	15
2. Vergleichspaar des Finanzamts.....	16
3. Vergleichspaar des FG Rheinland-Pfalz	17
IV. Zum Erfordernis eines Gewinnabführungsvertrags	18
1. Natur des GAV	18
2. Funktion des GAV	21
V. Ergebnis.....	23
D. Berücksichtigung finaler Auslandsverluste – ein Vorschlag zur Umsetzung der unionsrechtlichen Anforderungen im deutschen Steuerrecht	25
I. Einführung.....	25

II.	Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur grenzüberschreitenden Verlustverrechnung.....	28
1.	Pflicht zur Berücksichtigung finaler Auslandsverluste	28
2.	Rechtfertigungsdogmatik.....	31
3.	Konkretisierung der Verlustfinalität.....	35
a)	Schlussfolgerungen aus der Rechtssache <i>Marks & Spencer</i>	35
b)	Schlussfolgerungen aus der Rechtssache <i>Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt?</i>	41
c)	Zusammenfassende Bewertung.....	45
4.	Zeitpunkt der Verlustberücksichtigung	49
III.	Umsetzung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs in Deutschland	50
1.	Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der Finanzgerichte.....	51
a)	Finalität von Verlusten	51
b)	Zeitpunkt der Verlustberücksichtigung	58
c)	Berücksichtigung finaler Verluste in der Gewerbesteuer	61
2.	Exkurs: Aussetzungsbeschluss des BFH zur Mindestbesteuerung	62
3.	Notwendigkeit einer Lösung durch den Gesetzgeber	65
IV.	Vorschlag für eine unionsrechtskonforme nationale Regelung	66
1.	Vorschrift im Einkommensteuergesetz	67
a)	Gesetzliche Regelung.....	67
b)	Kommentierung	68
2.	Vorschrift im Körperschaftsteuergesetz	71
a)	Gesetzliche Regelung.....	71
b)	Kommentierung	72
V.	Zusammenfassung	75
E.	Anmerkungen zum UStGB, einem Vorschlag zur Umsatzsteuerreform	78
I.	Einleitung.....	78
II.	Nichtsteuerbarkeit der Leistungen an Unternehmer	79

1. Darstellung des Vorschlags	79
2. Zur Bedeutung des Umsatzsteuerbetrugs	82
3. Traditionelle Rechtfertigungen der Mehrwertsteuer	83
4. Rechtfertigung der Endphasensteuer im UStGB.....	84
5. Zusammenfassende Beurteilung	87
III. Nichtsteuerbarkeit der Leistungen an die öffentliche Hand	88
IV. Steuerbefreiungen	90
1. Gesundheitsleistungen	91
2. Wohnraumvermietung	92
3. Finanzdienstleistungen	94
4. Sachversicherungsleistungen	97
V. Einheitlicher Steuersatz.....	98
VI. Fazit	99
Literatur- und Quellenverzeichnis	100

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	anderer Ansicht
ABl.	Amtsblatt
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
a. F.	alte Fassung
AIG	Auslandsinvestitionsgesetz
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
Az.	Aktenzeichen
BayLfSt	Bayerisches Landesamt für Steuern
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift)
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BHO	Bundeshaushaltsordnung
BIP	Bruttoinlandsprodukt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drucksache	Bundestagsdrucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base
Ch	Chancery Division
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
EEC	European Economic Community
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EG	Europäische Gemeinschaften bzw. Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft

VIII

endg.	endgültig
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStGB	Einkommensteuergesetzbuch
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EU	Europäische Union
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Union
EÜR	Einnahmenüberschussrechnung
EUV	Vertrag über die Europäische Union
EWHC	High Court of England and Wales
EWK	Europäischer Wirtschaftsraum
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
GA	Generalanwältin
GAV	Gewinnabführungsvertrag
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GKKB	Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage
gl. A.	gleicher Ansicht
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
HFR	Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
H & I	Highlights & Insights on European Taxation (Zeitschrift)
HM	Her Majesty's
IFA	International Fiscal Association
IFSt	Institut Finanzen und Steuern
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
IWB	Internationale Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
JPubEc	Journal of Public Economics
JStG	Jahressteuergesetz
JurisPR SteuerR	Juris PraxisReport Steuerrecht (Zeitschrift)
KO	Konkursordnung
KOM	(Europäische) Kommission

KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStH	Körperschaftsteuer-Hinweise
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
MwStSystRL	Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie
n. F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
NTJ	National Tax Journal
n. v.	nicht veröffentlicht
öEStG	österreichisches Einkommensteuergesetz
plc	public limited company
Rs.	Rechtssache
Slg.	Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union und des Gerichts der Europäischen Union
StbJb.	Steuerberater-Jahrbuch
st. Rspr.	ständige Rechtsprechung
StuB	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
SWI	Steuer und Wirtschaft International (Zeitschrift)
Tz.	Textziffer
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStGB	Umsatzsteuergesetzbuch
UStVO	Rechtsverordnung zum UStGB

A. Einleitung und Zusammenfassung der Ergebnisse

Das deutsche Steuerrecht unterliegt einem fortwährenden Änderungsprozess. Regelmäßig versucht der Gesetzgeber, unbeabsichtigte Regelungslücken zu schließen, um die Gestaltungsmöglichkeiten der Steuerpflichtigen einzuschränken. Zudem ist sein Tätigwerden in Folge von Gerichtsentscheidungen gefordert, wobei nicht mehr lediglich die Entscheidungen der deutschen Finanzgerichtsbarkeit sowie des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) von Bedeutung sind. Vielmehr hat der Gesetzgeber aufgrund der europäischen Integration auch die Urteile des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) zu beachten, dem die Auslegung des Unionsrechts obliegt.

Während sich kleinere Anpassungen in der Regel geringeren Widerständen gegenüber sehen, sind umfassende Reformen aufgrund einflussreicher Partikularinteressen und starker Beharrungskräfte nur schwer umzusetzen. Sowohl die Wissenschaft als auch die Praxis begleiten den Änderungsprozess des Steuerrechts mit zahlreichen Kommentierungen bzw. mit eigenen Gesetzgebungsvorschlägen.

Hier reiht sich die vorliegende kumulative Dissertationsschrift ein mit vier Beiträgen zu aktuellen Fragen des Einkommen-, Körperschaft- sowie Umsatzsteuerrechts. Während die Fragestellungen der ersten drei Beiträge maßgeblich durch Gerichtsentscheidungen geprägt sind, liegt dem vierten Beitrag ein umfassender Reformvorschlag aus der Wissenschaft zugrunde.

Der erste Beitrag erschien in der Finanz-Rundschau und behandelt die Frage nach der Steuerpflicht von Erstattungszinsen. Mit dem viel beachteten Urteil vom 15. Juni 2010 (VIII R 33/07) hatte der Bundesfinanzhof (BFH) entgegen seiner langjährigen Rechtsprechung entschieden, dass Erstattungszinsen nicht der Besteuerung unterliegen, und zwar soweit die zugrundeliegende Steuer nach § 12 Nr. 3 EStG nicht abgezogen werden darf. Der Gesetzgeber reagierte umgehend auf diese ihm missliebige Entscheidung. Er schrieb die Steuerpflicht von Erstattungszinsen im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2010 fest und ordnete zugleich die rückwirkende Anwendung der Neuregelung in allen offenen Fällen an. Wie schon bei vergangenen „Nichtanwendungsgesetzen“ sprach er in diesem Zusammenhang von einer „notwendigen Klarstellung“.

Der Beitrag zeigt, dass es sich bei der Änderung der Rechtsprechung um eine wohl durchdachte sowie dogmatisch überzeugende Entscheidung handelte. Daher ist die Neuregelung durch den Gesetzgeber keineswegs als eine legitime „Klarstellung“ anzusehen; in ihr liegt vielmehr eine rechtsprechungsbrechende Gesetzesänderung, welche nicht unerheblich

chen verfassungsrechtlichen Bedenken begegnet. Letztere ergeben sich vor allem aus der rückwirkenden Anwendung der Neuregelung. Denn diese bedingt in nicht wenigen Fällen eine gemäß Bundesverfassungsgericht grundsätzlich unzulässige *echte* Rückwirkung. Dementsprechend schließt der Beitrag mit der wenig erfreulichen Feststellung, dass die Frage der Steuerpflicht von Erstattungszinsen nun wiederum die Gerichte beschäftigen wird.

Der zweite und dritte Beitrag befassen sich mit der unionsrechtlichen Thematik der sogenannten finalen Verluste, die ihren Ursprung im EuGH-Urteil in der Rechtssache *Marks & Spencer* findet. In diesem Urteil entschied der EuGH, dass die EU-Mitgliedstaaten ihre Konzernsteuersysteme zwar grundsätzlich nicht für die Verrechnung von Auslandsverlusten öffnen müssen; wenn eine Tochtergesellschaft jedoch keine Möglichkeit zur Verlustberücksichtigung mehr besitze, sei der Verlust im Sitzstaat ihrer Muttergesellschaft anzuerkennen. In der Rechtssache *Lidl Belgium* übertrug der EuGH diese Pflicht zur Berücksichtigung finaler Verluste auf den Betriebsstättenfall. Im Nachgang zu diesen Urteilen entstand eine intensiv geführte Diskussion in der Fachwelt, welche Konsequenzen sich daraus für das deutsche Steuerrecht ergeben. Da der Gesetzgeber bis heute weder die Organschaft nach §§ 14 ff. KStG angepasst, noch eine Regelung zur Berücksichtigung finaler Betriebsstättenverluste in das Einkommensteuergesetz eingefügt hat, haben Steuerpflichtige in den vergangenen Jahren versucht, einen Verlustabzug auf dem Klageweg durchzusetzen.

Die zweite deutsche Anschlussentscheidung zum Urteil des EuGH in der Rechtssache *Marks & Spencer* bildet den Untersuchungsgegenstand des zweiten Beitrags der vorliegenden Dissertationsschrift, der in der Finanz-Rundschau veröffentlicht wurde. Das Finanzgericht (FG) Rheinland-Pfalz kam hierin zu dem Ergebnis, dass die Klägerin, eine inländische Muttergesellschaft, die finalen Verluste ihrer dänischen Tochtergesellschaft nicht abziehen durfte (Urteil vom 17. März 2010, 1 K 2406/07).

Im Beitrag werden zunächst die wesentlichen Erwägungen des Gerichts herausgearbeitet. In der anschließenden Untersuchung zeigt sich, dass das Urteil in seinen beiden zentralen Punkten nicht zu überzeugen vermag. So bezieht das Gericht in die Vergleichspaarbildung das Erfordernis eines Gewinnabführungsvertrags (GAV) nach § 291 AktG ein, welches eine versteckte Diskriminierung darstellt. Außerdem fordert es einen schuldrechtlichen Vertrag anstelle des GAV, der die Verlustübernahme seitens der Muttergesellschaft sicherstellt, obwohl ein solcher gerade nicht den gesetzlich geregelten GAV ersetzen kann. Hieraus ergibt sich die wichtigste Erkenntnis des Beitrags: Soweit der Abschluss eines GAV grenzüberschreitend nicht möglich ist, muss der deutschen Muttergesellschaft eine andere

Möglichkeit zugestanden werden nachzuweisen, dass sie die Verluste ihrer ausländischen Tochtergesellschaft selbst getragen hat.

Wie sich im zweiten Beitrag bereits andeutet, besteht derzeit im Hinblick auf finale Auslandsverluste eine für alle Beteiligten unbefriedigende Situation in Deutschland. Für die *Steuerpflichtigen* ist auch mehr als sieben Jahre nach dem Leiturteil *Marks & Spencer* nicht geklärt, wann und unter welchen Voraussetzungen sie finale Verluste in Abzug bringen können. Die *Gerichte* wiederum befinden sich in der misslichen Lage, den unionsrechtlichen Anforderungen entgegen dem Gesetzeswortlaut Rechnung tragen zu müssen. Der *Gesetzgeber* schließlich dürfte ebenfalls Interesse an einer Regelung haben, weil ansonsten die Gefahr besteht, dass die Gerichte in ihren Entscheidungen über das unionsrechtlich Geforderte hinausgehen und den Steuerpflichtigen einen aus seiner Sicht zu großzügigen Verlustabzug gewähren.

Die beschriebene Situation bietet Anlass, sich im dritten Beitrag näher mit der Frage zu befassen, wie das deutsche Recht angepasst werden könnte, um das Spannungsverhältnis zum Unionsrecht aufzulösen. Dieser Beitrag erschien als Schrift des Instituts Finanzen und Steuern. Zu Beginn wird auf Basis der einschlägigen Urteile des EuGH das Tatbestandsmerkmal „Verlustfinalität“ konkretisiert. Im Ergebnis besteht die Pflicht zur Verlustberücksichtigung im Ansässigkeitsstaat, wenn der Verlust im Quellenstaat nicht mehr abgezogen werden kann, unabhängig davon, auf welches Ereignis der mangelnde Verlustabzug zurückzuführen ist. Die anschließende Betrachtung der hierzu ergangenen Entscheidungen des BFH und der Finanzgerichte verdeutlicht die Notwendigkeit einer gesetzgeberischen Lösung. Der Vorschlag für eine solche Lösung bildet das Herzstück des Beitrags: Es werden zwei ausformulierte neue Paragraphen vorgestellt – § 2b EStG und § 14a KStG –, deren Einführung zu einer unionsrechtskonformen Regelung sowohl des Betriebsstätten- als auch des Konzernfalls beitragen könnte. Abgerundet wird die Darstellung durch eine Kommentierung, welche Einblicke in die zugrundeliegenden Erwägungen gewährt. Insbesondere ist in den beiden Vorschriften ein rückwirkender Abzug der Verluste in ihren Entstehungsjahren vorgesehen, um eine weitgehende Gleichbehandlung mit dem Inlandssachverhalt zu gewährleisten.

Der vierte Beitrag wurde gemeinsam mit Prof. Dr. Stefan Homburg verfasst und fand Eingang in die Festschrift für Prof. Dr. Joachim Lang anlässlich dessen 70. Geburtstags. Er behandelt weder einkommen- noch körperschaftsteuerliche Fragen, sondern beschäftigt sich mit einem Vorschlag zur Umsatzsteuerreform, dem von Prof. Dr. Paul Kirchhof vorgelegten „Umsatzsteuergesetzbuch“ (UStGB). Bezogen auf vier ausgewählte Aspekte wird

dargelegt, inwieweit die angeregten Änderungen tatsächlich eine Verbesserung gegenüber dem bestehenden Umsatzsteuersystem bedeuteten.

Zunächst wird von einer Umsetzung der zentralen Idee des Reformvorschlags abgeraten: Die Nichtsteuerbarkeit der Leistungen an Unternehmer würde nämlich eher zu einer Erhöhung des Umsatzsteuerbetrugs denn zu der beabsichtigten Verringerung führen, da die gesamte Umsatzsteuer erst auf Ebene der verbrauchernahen Kleinunternehmen entstünde. Sodann zeigt sich, dass auch von einer Nichtsteuerbarkeit der Leistungen an die öffentliche Hand abgesehen werden sollte. Mit ihr wäre unter anderem ein beachtlicher Zuwachs an Bürokratie verbunden, ohne dass ein einziger Vorteil ersichtlich ist.

Im nächsten Abschnitt des Beitrags wird die im UStGB vorgesehene Abschaffung des Instituts der unechten Steuerbefreiung näher betrachtet. Grundsätzlich ist dieser Vorschlag zu befürworten, da unechte Befreiungen im bestehenden System Verzerrungen großen Ausmaßes bedingen. Bei der Wohnraumvermietung und den Finanzdienstleistungen ergäben sich hieraus jedoch nicht hinnehmbare Konsequenzen; diesbezüglich werden daher alternative Lösungswege aufgezeigt. Bei Sachversicherungsleistungen aber stellt die Aufhebung der unechten Befreiung in Verbindung mit der Integration der Versicherungssteuer in die allgemeine Umsatzsteuer einen Schritt in die richtige Richtung dar. Denn hierdurch könnte die derzeitige Benachteiligung der Sachversicherung zumindest teilweise abgebaut werden.

Zuletzt findet der Vorschlag eines einheitlichen Umsatzsteuersatzes uneingeschränkte Zustimmung, weil mit der Abschaffung des ermäßigten Satzes eine veritable Vereinfachung einherginge. Die Skizzierung eines eigenen Vorschlags zur Umsatzsteuerreform bildet den Schlusspunkt des Beitrags; angesichts der in dieser Legislaturperiode wiederum gescheiterten Reformbemühungen sind die Aussichten an dieser Front jedoch eher trüb.

B. Zur Einführung der Steuerpflicht von Erstattungsinsen durch das JStG 2010*

Mit Urteil vom 15. Juni 2010 hatte der Bundesfinanzhof entschieden, dass Erstattungsinsen nicht der Besteuerung unterliegen, soweit die zugrundeliegende Steuer nach § 12 Nr. 3 EStG nicht abgezogen werden darf. Auf das Urteil hat der Gesetzgeber inzwischen mit einem Nichtanwendungsgesetz reagiert: Im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2010 wurde die Steuerpflicht von Erstattungsinsen gesetzlich festgeschrieben².

Der vorliegende Beitrag beurteilt die Neuregelung und untersucht, welche Folgerungen sich ergeben. Zum Einstieg werden die Grundzüge des BFH-Urteils sowie der Weg zur Gesetzesänderung dargestellt.

I. Entscheidung des BFH

Das Urteil des BFH vom 15. Juni 2010 betraf die Verzinsung von Steuernachforderungen und -erstattungen gemäß § 233a AO. Fraglich war, ob Zinsen, die der Steuerpflichtige an das Finanzamt zahlt (Nachzahlungszinsen), abzugsfähig sind bzw. ob Zinsen, die das Finanzamt an den Steuerpflichtigen zahlt (Erstattungsinsen), der Steuerpflicht unterliegen.

Hinsichtlich der Nachzahlungszinsen bestätigte der VIII. Senat das Abzugsverbot und hielt damit wie erwartet an seiner bisherigen Rechtsprechung fest. Nachzahlungszinsen stünden schon deshalb nicht mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang, weil sie gemäß § 12 Nr. 3 EStG dem nichtsteuerbaren Bereich zugewiesen sind. Mithin dürften sie nicht als Werbungskosten abgezogen werden.

Für viele überraschend kam die Änderung der Rechtsprechung bei den Erstattungsinsen. Der Senat entschied, Erstattungsinsen unterlägen nicht der Einkommensteuer, soweit die zugrundeliegende Steuer nach § 12 Nr. 3 EStG nicht abgezogen werden darf. Zwar könnten Erstattungsinsen grundsätzlich als Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG der Besteuerung unterliegen. Allerdings sei zu beachten, dass § 12 Nr. 3 EStG nicht nur ein Abzugsverbot für bestimmte Steuern einschließlich der darauf entfallenden Nebenleistungen enthalte, sondern diese Aufwendungen generell dem nichtsteuerbaren Bereich zuweise. Diese gesetzgeberische Grundentscheidung führe

* Veröffentlicht in Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht 93, S. 173 – 175. Abdruck mit freundlicher Genehmigung des Verlags Dr. Otto Schmidt.

1 BFH v. 15. Juni 2010, VIII R 33/07, BStBl. 2011 II, 503.

2 Jahressteuergesetz 2010 v. 8. Dezember 2010, BGBl. 2010 I, 1768.

dazu, dass korrespondierende Steuererstattungen nicht im Rahmen einer Einkunftsart zufließen. Damit unterlägen aber auch Erstattungsinsen, die als steuerliche Nebenleistungen im Sinne von § 3 Abs. 4 AO das Schicksal der Hauptleistung teilen, nicht der Steuerbarkeit. Dieser Auslegung stehe die Entstehungsgeschichte des § 233a AO nicht entgegen. Zwar habe sich der Gesetzgeber bei Einführung des § 233a AO bewusst für eine Steuerpflicht der Erstattungsinsen entschieden. Symmetrisch dazu habe er jedoch den Abzug der Nachzahlungsinsen als Sonderausgaben zugelassen (§ 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG a. F.). Durch die Aufhebung dieser Regelung mit Wirkung ab 1999 hätten die ursprünglichen gesetzgeberischen Erwägungen für die Auslegung an Bedeutung verloren.

II. Reaktion des Gesetzgebers

Die Entscheidung des BFH muss dem BMF ein Dorn im Auge gewesen sein. Auf seinen Vorschlag hin hat der Gesetzgeber reagiert und im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2010 eine Neuordnung zu den Erstattungsinsen vorgenommen³. Der ursprüngliche Entwurf der Bundesregierung⁴ vom 21. Juni 2010 wurde um eine Passage ergänzt, welche die Steuerpflicht von Erstattungsinsen gesetzlich fest schreibt⁵.

Der Bericht des Finanzausschusses⁶ gibt Einblick in die der Gesetzesänderung zugrundeliegenden Erwägungen. Die Koalitionsfraktionen führten aus, Erstattungsinsen seien Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG und somit steuerpflichtiges Einkommen. Diesbezüglich sei eine Klarstellung erforderlich, weil der BFH überraschenderweise seine Rechtsprechung geändert habe. Andernfalls komme es – bei Erstattungsinsen von ca. 2 Mrd. Euro pro Jahr – zu Steuermindereinnahmen von ca. 400 Mio. Euro. Zudem erklärte die Koalition, die Neuordnung auf alle noch offenen Fälle anwenden zu wollen. Verfassungsrechtliche Bedenken bestünden nicht; es liege keine Rückwirkung vor, weil eine geänderte Rechtsprechung keinen Vertrauensschutz impliziere, soweit der Gesetzgeber lediglich die ursprüngliche Rechtslage wiederherstelle.

In dem Bericht heißt es außerdem, die Steuerbarkeit der Erstattungsinsen sei sachlich zutreffend, da ohne eine derartige Regelung ein Steuerpflichtiger, der wegen verspäteter Einkommensteuererstattungen Zinsen vom Finanzamt erhalte, steuerlich günstiger gestellt sei als ein Steuerpflichtiger, der seine früher erhaltenen Steuererstattungen zinsbringend

3 Kritisch zur Kooperation zwischen Verwaltung und Gesetzgebung Lang, StuW 1992, 14 (19); Pezzer, DStR 2004, 525 (526 und 528); Spindler, DStR 2007, 1061 (1062).

4 Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2010 v. 21. Juni 2010, BT-Drucksache 17/2249.

5 § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG n. F.

6 Bericht des Finanzausschusses v. 28. Oktober 2010, BT-Drucksache 17/3549.

anlege. Die damit einhergehende unterschiedliche Behandlung von Nachzahlungs- und Erstattungsinsen bedinge keine sachliche Unbilligkeit, vielmehr handele es sich um eine bewusste gesetzgeberische Entscheidung, die an die Nichtabzugsfähigkeit privater Schuldzinsen und die Steuerpflicht von Guthabenzinsen anknüpfe.

III. Beurteilung

Bei der Einführung der Steuerpflicht von Erstattungsinsen handelt es sich um eine rechtsprechungsbrechende Gesetzesänderung mit Rückwirkung. *Rechtsprechungsbrechend* deshalb, weil der höchstichterlich festgestellte Gesetzesinhalt geändert wurde. Der Gesetzgeber ist zwar grundsätzlich befugt, Nichtanwendungsgesetze zu erlassen⁷, nach dem Gebot der Gewaltenloyalität muss er sich jedoch Zurückhaltung auferlegen⁸. Daraus ergibt sich für den Erlass eines Nichtanwendungsgesetzes das Erfordernis einer besonderen sachlichen Legitimation⁹. Dieses ist nach herrschender Meinung dann erfüllt, wenn ein rechtsdogmatisches Fehlurteil korrigiert werden soll; bei rein fiskalischer Motivation ist die Gesetzgebung dagegen als illoyal und rechtsstaatswidrig anzusehen¹⁰.

Wie ist auf Basis dieser Kriterien das Nichtanwendungsgesetz zur Nichtsteuerbarkeit von Erstattungsinsen zu beurteilen? Das BFH-Urteil erscheint keineswegs willkürlich, vielmehr hat der VIII. Senat die Änderung seiner Rechtsprechung dogmatisch überzeugend hergeleitet: Soweit Steuererstattungen und -nachzahlungen nichtsteuerbare Hauptleistungen sind, müssen auch die damit verbundenen Zinsen als Nebenleistung der Nichtsteuerbarkeit unterfallen. Überdies erscheint die Rückkehr zur symmetrischen Behandlung von Nachzahlungs- und Erstattungsfällen auch aus Fairnessgründen als angemessen¹¹. Es verbleibt daher der Eindruck, dass die Gesetzesänderung rein fiskalisch motiviert war.

Erschwerend hinzu kommt die *rückwirkende Anwendung* der Neuregelung¹². Die Koalition behauptet zwar, lediglich die ursprüngliche Rechtslage wieder herzustellen. Diese Ansicht ist jedoch unzutreffend. Denn nach dem Gewaltenteilungsprinzip des Art. 20 Abs. 2 Satz 2 GG obliegt es einzig dem BFH, Steuergesetze verbindlich auszulegen. Mit seiner Entscheidung, Erstattungsinsen seien nicht steuerbar, hat der VIII. Senat die objektive Gesetzeslage ermittelt. Der Gesetzgeber stellt mit der Neuregelung nicht die ursprüngliche

7 Offerhaus, StbJb. 1995/96, 7 (12); Scholtz, in Festschrift Klein, 1994, 1041 (1056 f.).

8 Scholtz (Fn. 7), 1059; Völker/Ardizzoni, NJW 2004, 2413 (2416) m. w. N.

9 Völker/Ardizzoni, NJW 2004, 2413 (2416) m. w. N.

10 Lang, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Auflage 2010, § 5 Tz. 30; Pezzer, DStR 2004, 525 (528).

11 Kanzler, FR 2010, 1045.

12 § 52a Abs. 8 Satz 2 EStG n. F.

Rechtslage wieder her, sondern schreibt die durch Urteil als rechtswidrig erkannte Anwendungspraxis der Verwaltung fest¹³.

Angesichts der Ankündigungen im Koalitionsvertrag ist das enttäuschend, denn dort hieß es, die Regierung wolle „grundsätzlich rückwirkende gesetzgeberische Maßnahmen vermeiden, welche die Bürger belasten“¹⁴. Das Wort „grundsätzlich“ konnte schon damals Argwohn erwecken. Viele hofften jedoch, eine Rückwirkung werde eben nur in begründeten Ausnahmefällen vorgesehen. Auch dieser Hoffnung wurde nun die Grundlage entzogen. Übrigens könnte sich die bürgerliche Koalition hier durchaus SPD und LINKE zum Vorbild nehmen – diese hatten bei der Abstimmung im Finanzausschuss ihre Zustimmung zu dem rückwirkenden Nichtanwendungsgesetz verweigert.

IV. Eine andere Meinung

Entgegen den bisherigen Ausführungen wird an anderer Stelle die Ansicht vertreten, die Gesetzesänderung stehe nicht im Widerspruch zur Entscheidung des BFH¹⁵. Bereits das Urteil basiere auf der Prämisse, dass Erstattungszinsen grundsätzlich der Besteuerung gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG unterliegen können. Insofern gelte die gesetzliche Neuregelung – im Sinne einer Klarstellung – lediglich für Erstattungszinsen im Zusammenhang mit Steuern, welche *nicht* unter § 12 Nr. 3 EStG fallen. Deshalb würden künftig Zinsen auf zum Beispiel Umsatzsteuererstattungen der Steuerpflicht unterliegen, Zinsen auf Einkommensteuererstattungen dagegen nicht, weil sie auch nach der Gesetzesänderung der nichtsteuerbaren Sphäre zuzurechnen seien.

Diese Auffassung vermag indes nicht zu überzeugen. Denn mit der gesetzlichen Einführung der Steuerpflicht von Erstattungszinsen hat sich die Grundlage für die Rechtsanwendung geändert. Zu dem Zeitpunkt, als der BFH sein Urteil fällte, lag keine explizite gesetzliche Regelung zu den Erstattungszinsen vor. So konnten die Richter die einschlägigen Rechtsvorschriften dahin auslegen, dass Erstattungszinsen zu den in § 12 Nr. 3 EStG genannten Steuern nicht steuerbar seien. Durch die Neuregelung ist die Steuerpflicht von Erstattungszinsen jedoch unmissverständlich festgeschrieben worden. Da die Gesetzesauslegung stets ihre Grenze am möglichen Wortsinn findet¹⁶, scheidet die vom BFH vorge-

13 Vgl. dazu Völker/Ardizzoni, NJW 2004, 2413 (2415).

14 Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP, Wachstum, Bildung, Zusammenhalt, 2009, S. 13.

15 Ziegler, StuB 2010, 818 (820).

16 Gersch, in Klein, Abgabenordnung, 10. Auflage 2009, § 4 Tz. 27; Lang (Fn. 10), § 4 Tz. 27, § 5 Tz. 53 m. w. N.

nommene Auslegung künftig aus. Mithin steht die Gesetzesänderung durchaus im Widerspruch zum Urteil des BFH¹⁷.

V. Folgerungen

Voraussichtlich wird die Finanzverwaltung gemäß der gesetzlichen Neuregelung künftig alle Erstattungszinsen der Besteuerung unterwerfen. Zudem werden Erstattungszinsen in zurzeit noch offenen Fällen rückwirkend besteuert werden.

Die Neuregelung begegnet freilich nicht unerheblichen verfassungsrechtlichen Bedenken. Diese betreffen zum einen den Inhalt der Regelung selbst und zum anderen ihre rückwirkende Anwendung. Inhaltlich schreibt die Neuregelung die asymmetrische Behandlung von Erstattungs- und Nachzahlungsfällen gesetzlich fest. Auf Ebene der Finanzgerichte bzw. des BFH kann diesbezüglich wohl keine Abhilfe mehr geschaffen werden, weil eine verfassungskonforme, auf Symmetrie abzielende Auslegung durch den Wortlaut der Neuregelung versperrt wird (siehe Abschnitt IV). Umso dringender erhebt sich somit die Frage, inwieweit die asymmetrische Behandlung von Erstattungs- und Nachzahlungszinsen verfassungsgemäß ist¹⁸.

Bei Zufluss der Erstattungszinsen vor Inkrafttreten¹⁹ der Neuregelung am 14. Dezember 2010 stellt sich darüber hinaus die Frage der Rückwirkung dieses Nichtanwendungsgesetzes. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist es grundsätzlich unzulässig, belastende Steuergesetze rückwirkend in Kraft zu setzen²⁰. Das Gericht unterscheidet jedoch zwischen der so genannten *echten Rückwirkung* (*Rückbewirkung von Rechtsfolgen*) und der *unechten Rückwirkung* (*tatbestandlichen Rückanknüpfung*)²¹. Zwar hat das Gericht in seinen Entscheidungen vom 7. Juli 2010²² erstmals Fälle unechter Rückwirkung im

17 Gl. A. Seifert/Krain, StuB 2011, 21 (24).

18 Kanzler, FR 2010, 1045.

19 Art. 32 Jahressteuergesetz 2010 v. 8. Dezember 2010, BGBl. 2010 I, 1768.

20 Vgl. BVerfG v. 7. Juli 2010, 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1, Tz. 55 und die dort zitierten Entscheidungen.

21 Vgl. BVerfGE v. 31. Mai 1960, 2 BvL 4/59, BVerfGE 11, 139, unter I. 2. b); v. 9. März 1971, 2 BvR 326, 327, 341, 342, 343, 344, 345/69, BVerfGE 30, 250, unter II. 2.; v. 13. Mai 1986, 1 BvR 99, 461/85, BVerfGE 72, 175, unter A. III. und zuletzt BVerfG v. 7. Juli 2010, 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1, Tz. 56 f.; v. 7. Juli 2010, 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, BVerfGE 127, 31, Tz. 67 f.; v. 7. Juli 2010, 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, BVerfGE 127, 61, Tz. 45 f.

22 BVerfG v. 7. Juli 2010, 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1; v. 7. Juli 2010, 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, BVerfGE 127, 31; v. 7. Juli 2010, 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, BVerfGE 127, 61.

Steuerrecht als verfassungswidrig eingestuft²³. Dennoch erachten die Richter die unechte Rückwirkung – trotz eingehender Kritik im Schrifttum²⁴ – weiterhin als grundsätzlich zulässig²⁵.

Legt man die Differenzierung des Bundesverfassungsgerichts zugrunde, ergibt sich für das betrachtete Gesetz Folgendes. Für im Zeitraum vom 1. Januar 2010 bis 13. Dezember 2010 zugeflossene Erstattungsinsen bedingt die Neuregelung eine unechte Rückwirkung, da die Einkommensteuer für sie erst am 31. Dezember 2010 entstanden ist. Insoweit könnte die Rückwirkung in diesen Fällen zulässig sein.

Anders stellt sich die Lage im Hinblick auf Erstattungsinsen dar, welche vor dem 1. Januar 2010 zugeflossen sind. Hier liegt eine echte Rückwirkung vor. Dazu vergegenwärtige man sich, dass für diese Zinsen der Entstehungszeitpunkt der Einkommensteuer *vor* dem Inkrafttreten der Neuregelung lag: für im Jahr 2009 vereinnahmte Zinsen entstand die Steuer am 31. Dezember 2009, für Zinsen des Jahres 2008 am 31. Dezember 2008 usw.²⁶ Gemäß der Auslegung des BFH unterlagen Erstattungsinsen nach der damals herrschenden Gesetzeslage nicht der Besteuerung. Indem das neue Gesetz für jene Zinsen nun die Steuerpflicht anordnet, greift es nachträglich ändernd in bereits abgeschlossene Tatbestände ein, entfaltet also eine echte Rückwirkung. Da die echte Rückwirkung grundsätzlich unzulässig²⁷ ist, ruft die Neuregelung in diesem Punkt starke Zweifel an ihrer Verfassungsmäßigkeit hervor²⁸.

Angesichts der beschriebenen verfassungsrechtlichen Bedenken ist infolge der gesetzlichen Neuregelung mit zahlreichen Rechtsbehelfen seitens der betroffenen Steuerpflichtigen zu rechnen. Denn insbesondere für den Veranlagungszeitraum 2009 wird zum Zeitpunkt der

23 Birk, FR 2011, 1 ff.

24 Vgl. Lang (Fn. 10), § 4 Tz. 177 und die dort zitierte Literatur; zur Diskussion von Alternativkonzepten Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Habilitationsschrift, 2002, 233 ff.

25 Vgl. BVerfG v. 7. Juli 2010, 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1, Tz. 57; v. 7. Juli 2010, 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, BVerfGE 127, 31, Tz. 68; v. 7. Juli 2010, 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, BVerfGE 127, 61, Tz. 46.

26 Aufgrund der – vor allem bei Unternehmen häufig stattfindenden – Veranlagung unter Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) können Bescheide weiter zurückliegender Jahre durchaus noch offen sein.

27 Vgl. zuletzt BVerfG v. 7. Juli 2010, 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1, Tz. 56; v. 7. Juli 2010, 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, BVerfGE 127, 31, Tz. 67; v. 7. Juli 2010, 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, BVerfGE 127, 61, Tz. 45; vgl. auch Lang (Fn. 10), § 4 Tz. 172 f.

28 Zur Frage des Vertrauensschutzes bei der Rückwirkung von Nichtanwendungsgesetzen Völker/Ardizzoni, NJW 2004, 2413 (2415 f.) m. w. N.; BVerfG v. 15. Oktober 2008, 1 BvR 1138/06, HFR 2009, 187.

Neuregelung in vielen Fällen die Unanfechtbarkeit des Bescheids noch nicht eingetreten sein. Bis zu einer abschließenden Klärung des Sachverhalts werden vermutlich Jahre vergehen.

C. Abzug grenzüberschreitender Konzernverluste nur mit Gewinnabführungsvertrag?*

Erneut hat ein Finanzgericht über die Europarechtskonformität der Organschaft nach §§ 14 ff. KStG zu befinden. Im Hinblick auf das EuGH-Urteil in der Rechtssache Marks & Spencer liegt nunmehr eine zweite deutsche Anschlussentscheidung vor. Das FG Rheinland-Pfalz lässt die Berücksichtigung finaler Auslandsverluste nicht zu und weist die Klage ab. Zentrale Bedeutung kommt dem in § 14 Abs. 1 KStG geforderten Gewinnabführungsvertrag zu.

I. Einleitung

Mit dem Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 17. März 2010²⁹ ist eine zweite Entscheidung zur Frage der Verrechnung grenzüberschreitender Konzernverluste ergangen. Ob die Organschaftsvorschriften dem Gemeinschaftsrecht entsprechen, wurde in den letzten Jahren vor dem Hintergrund der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *Marks & Spencer*³⁰ intensiv diskutiert. Denn in diesem Urteil hatte der EuGH erstmals über die Berücksichtigung grenzüberschreitender Konzernverluste entschieden und dabei Grundsätze aufgestellt, die er später insbesondere in *Lidl Belgium*³¹ bestätigte. Danach stellt eine nationale Regelung, die einer inländischen Muttergesellschaft mit inländischer Tochtergesellschaft eine Verlustverrechnung ermöglicht, einer inländischen Muttergesellschaft mit ausländischer Tochtergesellschaft eine solche Verlustverrechnung jedoch verwehrt, eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit nach Art. 43 EG in Verbindung mit Art. 48 EG (jetzt: Art. 49 AEUV und Art. 54 AEUV) dar. Diese Beschränkung sei grundsätzlich durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt. Dann jedoch, wenn die Tochtergesellschaft keine Möglichkeit mehr besitze, die Verluste selbst oder durch Übertragung auf Dritte auszugleichen, sei der Verlustausschluss unverhältnismäßig und verstöße er gegen Gemeinschaftsrecht.

Derartige „finale“ Verluste lagen in den Streitfällen vor, über die das Niedersächsische FG³² bzw. das FG Rheinland-Pfalz zu befinden hatten. Das Niedersächsische FG beurteilte den in § 14 Abs. 1 KStG geforderten doppelten Inlandsbezug als offene Diskriminie-

* Veröffentlicht in Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht 92, S. 791 – 796. Abdruck mit freundlicher Genehmigung des Verlags Dr. Otto Schmidt.

29 FG Rheinland-Pfalz v. 17. März 2010, 1 K 2406/07, EFG 2010, 1632.

30 EuGH v. 13. Dezember 2005, Rs. C-446/03 (Marks & Spencer), Slg. 2005, I-10837.

31 EuGH v. 15. Mai 2008, Rs. C-414/06 (Lidl Belgium), Slg. 2008, I-3601.

32 Niedersächsisches FG v. 11. Februar 2010, 6 K 406/08, EFG 2010, 815.

rung und den Gewinnabführungsvertrag als versteckte Diskriminierung. Dennoch könne der Gewinnabführungsvertrag bei grenzüberschreitenden Sachverhalten nicht völlig außer Acht bleiben; stattdessen müsse eine schuldrechtliche Verpflichtung zur Verlustübernahme seitens der Muttergesellschaft vorliegen. Da die Klägerin eine solche nicht eingegangen war, wies das Gericht die Klage ab.

Das FG Rheinland-Pfalz kommt im Ergebnis ebenfalls zu einer Klageabweisung. Zentral ist auch für diese Entscheidung, wie das Gericht das Erfordernis eines GAV im grenzüberschreitenden Fall beurteilt. Die Klägerin hat gegen das Urteil Revision zum BFH eingelegt³³, so dass dort zeitweise zwei Verfahren³⁴ zur Verrechnung grenzüberschreitender Verluste anhängig waren. Bevor das Urteil des FG Rheinland-Pfalz zusammengefasst und einer kritischen Analyse unterzogen wird, sei der zugrundeliegende Sachverhalt³⁵ kurz skizziert. Klägerin war die in Deutschland ansässige KSB AG, Muttergesellschaft eines weltweit tätigen Konzerns, dessen Unternehmensgegenstand die Herstellung, der Vertrieb und Handel von Maschinen, Anlagen, Pumpen und Armaturen ist. KSB beehrte die Berücksichtigung des im Jahre 2002 von ihrer dänischen Tochtergesellschaft KSB/AS erlittenen Verlusts, weil diese ihre Geschäftstätigkeit zum Ende des Jahres 2004 eingestellt hatte und der Verlust damit final geworden war.

II. Zentrale Aspekte des Urteils des FG Rheinland-Pfalz

Dem üblichen Prüfungsschema des EuGH entsprechend sieht das FG Rheinland-Pfalz in seinem Urteil zunächst den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit (Art. 48 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 43 EG, jetzt: Art. 54 AEUV und Art. 49 AEUV) für den Streitfall als eröffnet an. Eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit hält es daraufhin zwar für denkbar, weil die Regelungen der §§ 14 ff. KStG einer gebietsansässigen Muttergesellschaft und ihren inländischen Tochtergesellschaften Möglichkeiten eröffneten, die bei gebietsfremden Tochtergesellschaften so nicht zur Verfügung stünden. Eine gemeinschaftsrechtsrelevante Ungleichbehandlung vermag es allerdings nicht zu erkennen. Schließlich forderten die §§ 14 ff. KStG nicht nur den doppelten Inlandsbezug, sondern darüber hinaus das Bestehen eines Gewinnabführungsvertrags zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft. Das zutreffende Vergleichspaar ist daher nach Ansicht des Gerichts

33 Az. I R 34/10 – die Klägerin hat die Revision jedoch noch im Laufe des Jahres 2010 zurückgezogen.

34 Die zweite Revision entstammte dem Verfahren vor dem Niedersächsischen FG, sie wurde jedoch zwischenzeitlich vom BFH zurückgewiesen, BFH v. 9. November 2010, I R 16/10, BFH/NV 2011, 524.

35 Vgl. hierzu auch von Brocke, DStR 2010, 964 (965).

eine inländische Muttergesellschaft mit inländischer Tochtergesellschaft ohne GAV einerseits und eine inländische Muttergesellschaft mit ausländischer Tochtergesellschaft ohne GAV andererseits. Da den Gesellschaften auch im reinen Inlandsfall eine Verlustverrechnung verwehrt bleibe, wenn sie keinen GAV abgeschlossen und durchgeführt hätten, fehle es an einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit.

Wenn dennoch eine solche Beschränkung anzunehmen wäre, so das Gericht weiter, wären die deutschen Organschaftsvorschriften durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses, nämlich die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse, gerechtfertigt. Für den Fall wiederum, dass dieser Rechtfertigungsgrund als nicht einschlägig erachtet würde, sei zwar das Merkmal Sitz und Geschäftsleitung im Inland unbeachtlich, das Erfordernis eines GAV aber sehr wohl beachtlich. Der doppelte Inlandsbezug stelle eine zu weit gehende Verengung dar, die ausländische Gesellschaften von vornherein von einer Verlustverrechnungsmöglichkeit ausschließe. Bezüglich des GAV verhielte es sich dagegen anders. Soweit der Abschluss eines formalen GAV über die Grenze gesellschaftsrechtlich nicht möglich sei, schließe das nicht aus, dass die beteiligten Gesellschaften eine entsprechende verpflichtende Vereinbarung auf einfacher schuldrechtlicher Basis abschließen könnten. Für die Wirksamkeit eines solchen Vertrags komme es auf die Sichtweise des deutschen Staats an, der kaum Einwände haben dürfte. Ob ein GAV in der formalen Ausgestaltung des deutschen Gesellschaftsrechts erforderlich ist, lässt das Gericht offen. Es hält fest an einer „dem materiellen Gehalt eines Gewinnabführungsvertrags entsprechenden zivilrechtlichen Vereinbarung zwischen Muttergesellschaft und Tochtergesellschaft (...), die für den Fall der Verlustentstehung bei der Tochtergesellschaft zu einer Verpflichtung der Muttergesellschaft gegenüber der Tochtergesellschaft führt und dazu, dass die Verluste der ausländischen Tochtergesellschaft von der deutschen Muttergesellschaft im Sinne einer tatsächlichen wirtschaftlichen Belastung getragen werden“³⁶.

Die Verpflichtung zur Verlustübernahme sieht das FG Rheinland-Pfalz als Kern der Organschaft an. Ihr komme zentrale Bedeutung für die beabsichtigte Besteuerung einer Unternehmensgruppe nach der Leistungsfähigkeit zu. Auf das Erfordernis einer solchen Verpflichtung könne daher nicht verzichtet werden; schließlich könne sich der deutsche Organträger mit deutscher Organgesellschaft einer Verlustübernahme nicht entziehen.

In diesem Zusammenhang betont das Gericht, eine normerhaltende Reduktion könne nicht dazu führen, dass die Voraussetzungen des doppelten Inlandsbezugs, des GAV und sogar einer Verlustübernahmeverpflichtung gänzlich unbeachtlich würden – und zwar

36 FG Rheinland-Pfalz v. 17. März 2010, 1 K 2406/07, EFG 2010, 1632, unter B. II. 2. d. bb.

schon deshalb nicht, weil damit eine Besserstellung grenzüberschreitender Sachverhalte gegenüber rein innerstaatlichen herbeigeführt würde. Dies sei nicht das Ziel gemeinschaftsrechtskonformer Rechtsprechung.

Zentrale Grundlagen der Entscheidung des FG Rheinland-Pfalz dürften die seiner Ansicht nach fehlende Beschränkung der Niederlassungsfreiheit sowie seine Beurteilung des Erfordernisses eines GAV im grenzüberschreitenden Sachverhalt gewesen sein. Auf diese beiden Aspekte ist daher in den folgenden Abschnitten näher einzugehen.

III. Zur Vergleichspaarbildung

Für die Beurteilung der Frage, ob eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vorliegt, ist von zentraler Bedeutung, welches Vergleichspaar zugrunde gelegt wird. Als Referenzpunkt wird daher zunächst das vom EuGH im Urteil *Marks & Spencer* gebildete Vergleichspaar dargestellt, um hernach das von dem Finanzamt im hiesigen Streitfall favorisierte Paar sowie das Vergleichspaar des FG Rheinland-Pfalz zu untersuchen.

1. Vergleichspaar des EuGH

In seinem Urteil in der Rechtssache *Marks & Spencer* führt der EuGH aus, dass ein Ausschluss von Verlusten einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft die Niederlassungsfreiheit der Muttergesellschaft beschränke, „da er zu einer unterschiedlichen steuerlichen Behandlung von Verlusten einer gebietsansässigen und solchen einer gebietsfremden Tochtergesellschaft führt“³⁷.

Abbildung 1 (siehe nächste Seite) verdeutlicht den Sachverhalt: Das Vergleichspaar des EuGH besteht aus einer inländischen Muttergesellschaft mit einer ausländischen Tochtergesellschaft auf der einen und einer inländischen Muttergesellschaft mit einer inländischen Tochtergesellschaft auf der anderen Seite³⁸.

37 EuGH v. 13. Dezember 2005, Rs. C-446/03 (*Marks & Spencer*), Slg. 2005, I-10837, Tz. 33 f.

38 Dieses Vergleichspaar liegt auch anderen einschlägigen Urteilen zugrunde, vgl. EuGH v. 29. März 2007, Rs. C-347/04 (*Rewe Zentralfinanz*), Slg. 2007, I-2647, Tz. 27 f.; v. 25. Februar 2010, Rs. C-337/08 (*X Holding*), Slg. 2010, I-1215, Tz. 18 f.

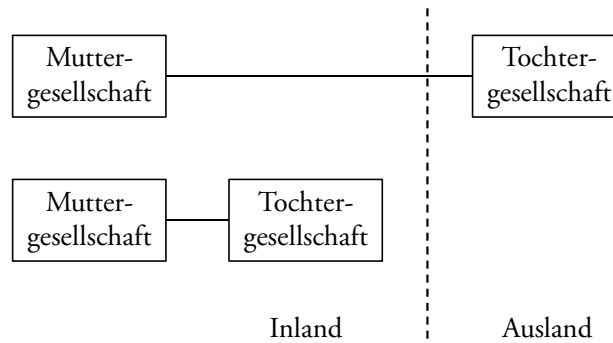


Abbildung 1: Vergleichspaar des EuGH

In Anwendung dieses Vergleichspaares lässt sich für den Streitfall zweifellos eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit feststellen, denn eine deutsche Muttergesellschaft und ihre dänische Tochtergesellschaft können die in § 14 Abs. 1 KStG normierten Voraussetzungen des doppelten Inlandsbezugs sowie des GAV nach § 291 AktG nicht erfüllen und werden somit von der Bildung einer Organschaft und den damit verbundenen Vorteilen ausgeschlossen. Einer deutschen Muttergesellschaft mit deutscher Tochtergesellschaft steht demgegenüber die Möglichkeit offen, eine Organschaft zu gründen.

2. Vergleichspaar des Finanzamts

Aus der Sachverhaltsdarstellung des Gerichts lässt sich entnehmen, welches Vergleichspaar das Finanzamt heranzieht³⁹. Grundlage ist wiederum die inländische Muttergesellschaft mit ausländischer Tochtergesellschaft einerseits und die inländische Muttergesellschaft mit inländischer Tochtergesellschaft andererseits. Jedoch müssen nach Ansicht des Finanzamts in beiden Fällen solche Verluste betrachtet werden, die in einer ausländischen Betriebsstätte der Tochtergesellschaft anfallen. Das vom Finanzamt favorisierte Vergleichspaar wird in Abbildung 2 veranschaulicht.

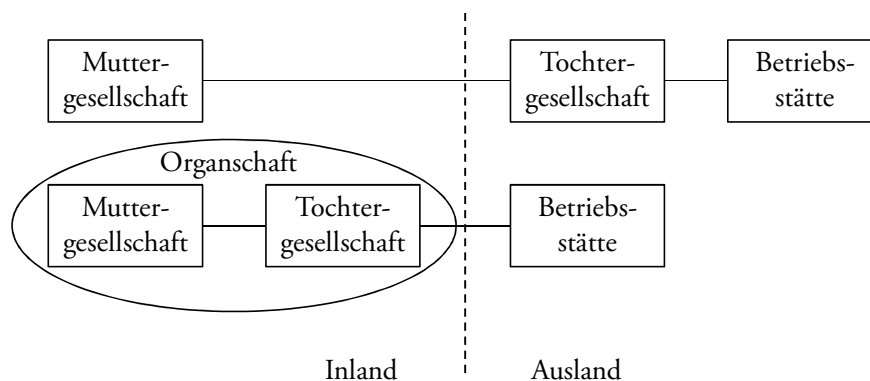


Abbildung 2: Vergleichspaar des Finanzamts

39 FG Rheinland-Pfalz v. 17. März 2010, 1 K 2406/07, EFG 2010, 1632, Tatbestand.

Darauf basierend argumentiert das Finanzamt, dass in dem dem Organträger zuzurechnenden Einkommen der Organgesellschaft die nach DBA freigestellten Ergebnisse der ausländischen Betriebsstätte nicht enthalten seien und damit auch im Falle einer inländischen Organgesellschaft ausländische Betriebsstättenverluste beim Organträger nicht berücksichtigt würden. Selbst die Behandlung der dänischen Tochtergesellschaft als Organgesellschaft führte daher nicht zur Verlustberücksichtigung. Da es mithin für die Frage der Verlustberücksichtigung keinen Unterschied mache, ob es sich um eine ausländische oder eine inländische Tochtergesellschaft handle, liege keine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vor. Diese Schlussfolgerung an sich mag zutreffend sein, allerdings stellt das gebildete Vergleichspaar nicht die dem Streitfall zugrundeliegende Konstellation dar. Es geht gerade nicht um Verluste einer ausländischen Betriebsstätte, sondern um solche einer ausländischen Tochtergesellschaft der Klägerin. Diese kann die Klägerin in Deutschland nicht geltend machen, weil ihr die Bildung einer Organschaft mit der dänischen Tochter verwehrt war. Demgegenüber hätte ihr die Option zur Organschaft offen gestanden, wenn es sich um eine inländische Tochter gehandelt hätte⁴⁰.

3. Vergleichspaar des FG Rheinland-Pfalz

Schließlich soll die Vergleichspaarbildung des FG Rheinland-Pfalz analysiert werden. Dazu stellt Abbildung 3 das in Abschnitt 2 bereits verbal erläuterte Vergleichspaar graphisch dar.

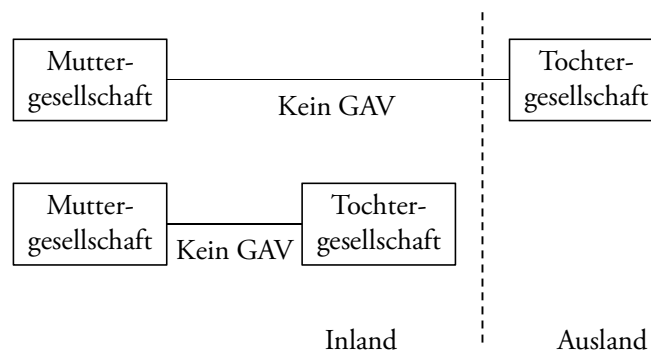


Abbildung 3: Vergleichspaar des FG Rheinland-Pfalz

Auf Basis dieses Vergleichspaares konnte das Gericht keine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit erkennen, da eine Verlustberücksichtigung in beiden Fällen – das heißt unabhängig von einem etwaigen Auslandsbezug – ausschied.

⁴⁰ Im Übrigen ist in diesem Zusammenhang zu bedenken, dass finale Betriebsstättenverluste nach dem Urteil des EuGH in der Rechtssache *Lidl Belgium* abziehbar sind, siehe Fn. 31.

Auch das Vergleichspaar des Gerichts vermag nicht zu überzeugen. Denn durch Einbeziehung des Erfordernisses „GAV nach § 291 AktG“ legt das Gericht dem Vergleich ein Merkmal zugrunde, das bei Grenzüberschreitung aus rechtlichen Gründen nicht erfüllt werden kann. Während im Inlandsfall die Möglichkeit besteht, einen GAV abzuschließen, ist der Abschluss eines GAV im grenzüberschreitenden Fall durch den Verweis auf das deutsche Aktiengesetz ausgeschlossen. An dieser Stelle ist zu bedenken, dass in der Praxis eine Muttergesellschaft mit einer neu gegründeten 100 %-Inlandstochter regelmäßig einen GAV abschließen wird. Denn andernfalls wäre sie von der Regelung des § 8b Abs. 3 KStG betroffen, wonach Teilwertabschreibungen auf Anteile an einer Körperschaft steuerlich nicht zu berücksichtigen sind. Die Ausführungen verdeutlichen, dass das Erfordernis eines GAV eine versteckte Diskriminierung⁴¹ darstellt und mithin bei der Vergleichspaarbildung nicht einzubeziehen ist.

Als Ergebnis bleibt festzuhalten, dass eine gemeinschaftsrechtliche Beurteilung der deutschen Organschaft letztlich nur am Vergleichspaar des EuGH ansetzen kann. Auf Basis dieses Vergleichspaares stellen die Organschaftsvorschriften zweifellos eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit⁴² dar, welche somit auch im Streitfall vorliegt.

IV. Zum Erfordernis eines Gewinnabführungsvertrags

Die in Abschnitt 2 dargestellte Argumentation des FG Rheinland-Pfalz gibt Anlass, noch einmal vertieft das Thema „GAV“ zu reflektieren. Dabei wird auf die Möglichkeit zum Abschluss eines GAV und seine Funktion näher einzugehen sein. Hintergrund ist die Frage, wie das Erfordernis eines GAV im grenzüberschreitenden Konzernfall behandelt werden sollte.

1. Natur des GAV

Zunächst ist fraglich, ob das Gericht mit seiner Einschätzung richtig liegt, dass eine inländische Muttergesellschaft mit ausländischer Tochtergesellschaft einen dem GAV entsprechenden schuldrechtlichen Vertrag abschließen kann. Zur Verdeutlichung der Problematik soll erst der reine Inlandsfall betrachtet werden; dazu wird die in Abbildung 4 (siehe nächste Seite) veranschaulichte Konzernstruktur angenommen.

41 Niedersächsisches FG v. 11. Februar 2010, 6 K 406/08, EFG 2010, 815, unter III. 2. b) bb) m. w. N.

42 Eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit erkennt auch das Niedersächsische FG in dem ähnlich gelagerten Fall *AWD*, Niedersächsisches FG v. 11. Februar 2010, 6 K 406/08, EFG 2010, 815, unter III. 2. a) m. w. N.

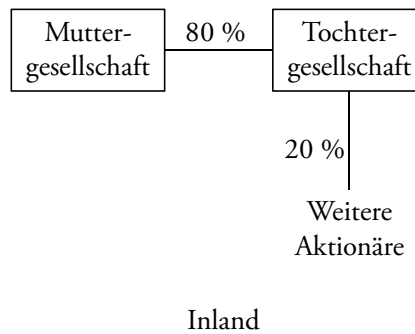


Abbildung 4: Beispiel „Inländischer Konzern“

Im vorliegenden Beispiel ist eine inländische Muttergesellschaft zu 80 % an ihrer Inlandstochter beteiligt. Die restlichen 20 % der Anteile werden von außenstehenden Aktionären gehalten; diese können weitere Gesellschaften, aber auch Privatpersonen sein. Entstehen bei der Tochtergesellschaft Gewinne, so haben nach § 58 Abs. 4 AktG die Aktionäre grundsätzlich Anspruch auf den Bilanzgewinn. Im betrachteten Fall erhält die Muttergesellschaft 80 % des Bilanzgewinns, die restlichen 20 % entfallen entsprechend den individuellen Beteiligungsquoten auf die anderen Anteilseigner. Der Gewinnanspruch der anderen Anteilseigner wird im Moment des Abschlusses eines GAV nach § 291 Abs. 1 AktG beschnitten, denn durch ihn verpflichtet sich die Tochter, ihren ganzen Gewinn an die Mutter abzuführen. Der Abschluss eines GAV ist nur möglich, weil dafür mit § 291 AktG eine gesetzliche Grundlage existiert. Ein derartiger Eingriff in das Eigentumsrecht der Aktionäre ohne gesetzliche Grundlage wäre unvorstellbar. § 304 Abs. 1 AktG sieht für den Fall des Abschlusses eines GAV denn auch einen angemessenen Ausgleich für die außenstehenden Aktionäre (Ausgleichszahlung) vor. Wie auch immer geartete *schuldrechtliche* Verpflichtungsvereinbarungen zwischen den beteiligten Gesellschaften können den gesetzlich geregelten GAV nicht ersetzen; dementsprechend werden sie auch nicht akzeptiert⁴³.

Nach dem rein inländischen Sachverhalt soll nun der grenzüberschreitende Fall untersucht werden; die betrachtete Konstellation verdeutlicht Abbildung 5 (siehe nächste Seite).

43 Ein GAV muss die Anforderungen der §§ 291 ff. AktG erfüllen, damit er steuerlich anerkannt wird, Frotscher, in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, 99. Auflage 2009, § 14, Tz. 175 f. m. w. N.; Neumann, in Gosch, KStG, 2. Auflage 2009, § 14, Tz. 208 m. w. N.

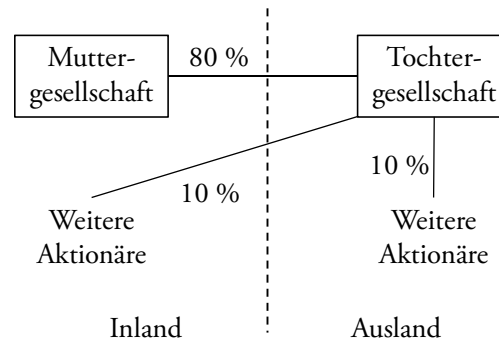


Abbildung 5: Beispiel „Grenzüberschreitender Konzern“

In diesem Beispiel ist die inländische Muttergesellschaft zu 80 % an ihrer Auslandstochter beteiligt. Die restlichen 20 % der Anteile werden auch hier von außenstehenden Aktionären gehalten – 10 % im Inland und 10 % im Ausland. Im ausländischen Gesellschaftsrecht ist das Institut des GAV nur in den seltensten Fällen normiert⁴⁴. In allen anderen Fällen – auch im dänischen Gesellschaftsrecht⁴⁵ – fehlt es an der gesetzlichen Grundlage für den Eingriff in das Gewinnbezugsrecht der Aktionäre. Die Auffassung des FG Rheinland-Pfalz, Mutter- und Tochtergesellschaft hätten eine dem GAV entsprechende schuldrechtliche Vereinbarung abschließen können, vermag daher nicht zu überzeugen. Denn wie im Beispiel des inländischen Konzerns dargelegt, können schuldrechtliche Verpflichtungsvereinbarungen gerade nicht einen gesetzlich normierten GAV ersetzen. Entgegen der Ansicht des Gerichts kommt es für die Anerkennung eines GAV bzw. einer dementsprechenden schuldrechtlichen Vereinbarung auch nicht auf die Sichtweise des deutschen Rechts an. Allein das Recht des Sitzstaats der Tochtergesellschaft entscheidet darüber, ob ein GAV abgeschlossen werden kann⁴⁶. Und wenn das Gesellschaftsrecht dieses Staats einen GAV nicht kennt, dann ist der Abschluss eines solchen Vertrags unmöglich.

Scheidet demnach ein GAV auf schuldrechtlicher Basis aus, besteht die einzige Möglichkeit der Muttergesellschaft darin, eine bloße Verlustübernahmeverpflichtung gegenüber ihrer Tochtergesellschaft einzugehen. Im Zwang, dies zu tun, läge jedoch eine evidente Diskriminierung⁴⁷ grenzüberschreitender Konzerne gegenüber Inlandskonzernen. Im Inlandsfall kann die Muttergesellschaft mit ihrer Tochtergesellschaft einen GAV abschließen, also einen *gegenseitigen* Vertrag. Dem Nachteil der Verlustübernahme steht aus Sicht

44 In der vom Niedersächsischen FG zitierten Literatur wird die Ansicht vertreten, dass ein GAV in Portugal, Österreich und Slowenien abgeschlossen werden kann, Niedersächsisches FG v. 11. Februar 2010, 6 K 406/08, EFG 2010, 815, unter III. 2. b) bb).

45 FG Rheinland-Pfalz v. 17. März 2010, 1 K 2406/07, EFG 2010, 1632, unter B. II. 2. d. bb.

46 Mayr, BB 2008, 1312 (1315); Scheunemann, IStR 2006, 145 (146); Witt, FR 2009, 1045 (1047).

47 Gl. A. Homburg, IStR 2010, 246 (251).

der Muttergesellschaft der Vorteil gegenüber, Anspruch auf jährliche Abführung des ganzen Gewinns der Tochtergesellschaft zu besitzen. Im grenzüberschreitenden Fall müsste die Muttergesellschaft dagegen eine *einseitige* Verpflichtung zur Verlustübernahme eingehen und hätte weiterhin lediglich Anspruch auf den Bilanzgewinn. Je nach ausländischem Gesellschaftsrecht kann die Tochtergesellschaft zur Bildung einer gesetzlichen Rücklage verpflichtet sein (analog § 150 AktG). Darüber hinaus kann sie gegebenenfalls freiwillig weitere Rücklagen bilden, zum Beispiel analog der Regelung des § 58 Abs. 2 AktG, wonach Vorstand und Aufsichtsrat – ohne Zustimmung der Muttergesellschaft – bis zur Hälfte des Jahresüberschusses in andere Gewinnrücklagen einstellen dürfen. Der tatsächlich an die Muttergesellschaft ausgeschüttete Betrag kann somit erheblich vom Jahresüberschuss abweichen. Von einer Muttergesellschaft mit Auslandstochter würde folglich eine einseitige Verpflichtung verlangt, die ihr keinerlei außersteuerliche Vorteile einbrächte. In dieser Diskriminierung läge ein erneuter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht.

2. Funktion des GAV

Nachdem verdeutlicht wurde, dass eine schuldrechtliche Imitation des GAV unmöglich ist, wird nun die Funktion des GAV betrachtet, um daraus Konsequenzen für die grenzüberschreitende Verlustverrechnung abzuleiten.

Wie in Abschnitt 2 ausgeführt, fordert das Gericht eine Verpflichtung der inländischen Muttergesellschaft gegenüber der ausländischen Tochtergesellschaft, die eine tatsächliche Verlustübernahme durch die Mutter sichert. Daraus lässt sich folgern, dass das Gericht der Verlusttragung einen hohen Stellenwert beimisst. Welche Bedeutung hat nun der GAV in diesem Zusammenhang? Er schreibt die Verpflichtung des Organträgers zur Verlustübernahme fest, was durch den Handelsregistereintrag auch nach außen hin dokumentiert wird. Dadurch kann der Organträger sich einer Verlustübernahme nicht entziehen⁴⁸. Der GAV hat somit eine Sicherstellungs- bzw. Beweisfunktion, dass der Organträger die Verluste der Organgesellschaft tatsächlich selbst trägt⁴⁹.

Eine derartige Sicherstellungs- bzw. Beweisfunktion kommt im deutschen Steuerrecht nicht nur dem GAV zu. Bei einer Spendenbescheinigung verhält es sich ähnlich: Laut § 50 Abs. 1 EStDV dürfen Spenden im Sinne des § 10b EStG nur abgezogen werden,

48 Wäre die Obergesellschaft dagegen nur eine vom Gericht geforderte schuldrechtliche Verpflichtung eingegangen, könnte sie sich der Verlustübernahme durchaus entziehen, weil der Vertrag nur im Innenverhältnis der Gesellschaften bekannt wäre und somit außenstehenden Gläubigern der Tochtergesellschaft vorenthalten werden könnte.

49 Dieser Ansicht war auch das Finanzamt, vgl. FG Rheinland-Pfalz v. 17. März 2010, 1 K 2406/07, EFG 2010, 1632, Tatbestand.

wenn sie durch eine Zuwendungsbestätigung nachgewiesen werden, die der Empfänger nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck ausgestellt hat. Während der GAV den Beweis für die Verlusttragung liefert, stellt die Zuwendungsbestätigung sicher, dass tatsächlich eine Spende geleistet wurde und die Voraussetzungen zum Spendenabzug erfüllt sind.

Nun hat der EuGH in der Rechtssache *Persche*⁵⁰ entschieden, dass Art. 56 EG (jetzt: Art. 63 AEUV) einer nationalen Regelung entgegensteht, wonach nur Spenden an im Inland ansässige Einrichtungen abgezogen werden können, ohne dass der Spender die Möglichkeit hat nachzuweisen, dass eine in einem anderen EU-Mitgliedstaat geleistete Spende die materiellen Voraussetzungen für die Gewährung des Spendenabzugs erfüllt. Der Entscheidung des EuGH entsprechend hat der BFH mit Urteil vom 27. Mai 2009⁵¹ festgelegt, dass auch Spenden an in anderen EU-Staaten ansässige Einrichtungen anzuerkennen sind. Durch das Schreiben des BMF vom 6. April 2010⁵² ist diese Rechtsprechung auch in die Verwaltungspraxis eingegangen.

Im grenzüberschreitenden Fall wird demnach von einer Zuwendungsbestätigung nach amtlichem Vordruck abgesehen. Der Sicherstellungsfunktion einer solchen Bestätigung wird indes weiterhin Rechnung getragen, indem der Steuerpflichtige in anderer Form den Nachweis erbringen muss, dass die materiellen Voraussetzungen des Spendenabzugs erfüllt sind. Welche Schlüsse lassen sich aus diesem Sachverhalt für die Verlustverrechnung im grenzüberschreitenden Konzernfall ziehen? Soweit der Abschluss eines GAV grenzüberschreitend nicht möglich ist, kann ein solcher Vertrag nicht als Nachweis der Verlusttragung durch die Muttergesellschaft verlangt werden. Daher muss der deutschen Muttergesellschaft eine andere Möglichkeit zugestanden werden nachzuweisen, dass sie die Verluste ihrer ausländischen Tochtergesellschaft selbst getragen hat. Würde ihr die Nachweismöglichkeit versagt, würde die laut EuGH gebotene Berücksichtigung finaler Auslandsverluste an einer Formalie scheitern.

Der Forderung, den Steuerpflichtigen eine Nachweismöglichkeit einzuräumen, kommt in der jüngeren BFH-Rechtsprechung keine unbedeutende Rolle zu. Die damit angeordnete Betrachtung des Einzelfalls dient dem Ziel, eine gemeinschaftsrechtskonforme Anwendung der nationalen Gesetze zu gewährleisten. Beispielhaft seien die Entscheidungen *Columbus Container Services*⁵³ und *Glaxo Wellcome*⁵⁴ genannt.

50 EuGH v. 27. Januar 2009, Rs. C-318/07 (*Persche*), Slg. 2009, I-359, Tz. 72.

51 BFH v. 27. Mai 2009, X R 46/05, BFH/NV 2009, 1633, Tz. 17 ff.

52 BMF v. 6. April 2010, IV C 4 - S 2223/07/0005, BStBl. 2010 I, 386.

53 BFH v. 21. Oktober 2009, I R 114/08, BStBl. 2010 II, 774, Tz. 27.

54 BFH v. 3. Februar 2010, I R 21/06, BStBl. 2010 II, 692, Tz. 33.

V. Ergebnis

Die vorigen Überlegungen haben gezeigt, dass das betrachtete Urteil des FG Rheinland-Pfalz in seinen zentralen Punkten nicht zu überzeugen vermag. Bei der Vergleichspaarbildung bezieht das Gericht den GAV nach § 291 AktG ein, der im grenzüberschreitenden Konzern nicht abgeschlossen werden kann und damit eine versteckte Diskriminierung darstellt. Als einzig sinnvolles Vergleichspaar stellt sich daher jenes heraus, das der EuGH seinen Urteilen zur grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung zugrunde gelegt hat, nämlich einerseits eine inländische Muttergesellschaft mit inländischer Tochtergesellschaft und andererseits eine inländische Mutter mit ausländischer Tochter – und zwar ohne zusätzliche Merkmale, die von vornherein bei Grenzüberschreitung nicht erfüllt werden können. Auf Basis dieses Paares lässt sich für den Streitfall zweifellos eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit feststellen, weil eine Organschaft grenzüberschreitend nicht gebildet werden kann, während dies im innerstaatlichen Fall möglich ist.

Auch das Ergebnis des Gerichts, im grenzüberschreitenden Fall sei ein GAV auf schuldrechtlicher Basis zu fordern, zumindest jedoch eine Verlustübernahmeverpflichtung seitens der Muttergesellschaft, ist aus mehreren Gründen abzulehnen. Zuerst wird die Tatsache außer Acht gelassen, dass es unmöglich ist, einen wirksamen GAV auf schuldrechtlicher Basis abzuschließen. Sodann wird verkannt, dass mit dem Erfordernis einer Verlustübernahmeverpflichtung seitens der Muttergesellschaft eine neue Diskriminierung des grenzüberschreitenden Konzerns gegenüber dem Inlandskonzern geschaffen würde. Völlig unberücksichtigt bleibt schließlich die vom BFH im Rahmen der gemeinschaftsrechtskonformen Auslegung geprägte Forderung, den Steuerpflichtigen eine Nachweismöglichkeit einzuräumen, falls innerstaatliche Formerfordernisse im grenzüberschreitenden Fall unerfüllbar sind.

Die aufgeführten Argumente legen eine gemeinschaftsrechtskonforme Auslegung der Organschaftsvorschriften folgender Form nahe: Im grenzüberschreitenden Fall muss nicht nur der doppelte Inlandsbezug unbeachtet bleiben, sondern darüber hinaus ist vom Erfordernis eines GAV abzugehen. Sofern ein solcher Vertrag im Ausland nicht abgeschlossen werden kann, kann er schlechterdings nicht zur Voraussetzung der steuerlichen Verlustzurechnung bei der Muttergesellschaft gemacht werden. Was seine Beweisfunktion betrifft, ist der Muttergesellschaft die Möglichkeit einzuräumen, finale Verluste anderweitig nachzuweisen.

Dieses Ergebnis wird nicht dadurch in Frage gestellt, dass es bei Verzicht auf das Merkmal GAV zu einer Besserstellung grenzüberschreitender Sachverhalte gegenüber rein inner-

staatlichen kommt. Denn dass eine Inländerdiskriminierung nicht in den Anwendungsbereich der gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten und Diskriminierungsverbote fällt⁵⁵, ist ständige Rechtsprechung des EuGH⁵⁶ und hinlänglich bekannt. Wenn die Benachteiligung inländischer Steuersubjekte gegenüber ausländischen missfällt, ist es Sache des Gesetzgebers⁵⁷, die deutsche Rechtslage anzupassen.

55 Birk, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 199. Auflage 2008, § 2 AO, 181; Epiney, in Calles/Ruffert, EUV/EGV, 3. Auflage 2007, Art. 12 EG, Tz. 30.

56 Vgl. nur EuGH v. 23. Oktober 1986, Rs. 355/85 (Cognet), Slg. 1986, 3231, Tz. 10; v. 20. April 1988, Rs. 204/87 (Bekaert), Slg. 1988, 2029, Tz. 12 f.; v. 16. Februar 1995, Rs. C-29/94 (Aubertin), Slg. 1995, I-301, Tz. 9.

57 Lenz, in Lenz/Borchardt, EU-Verträge, 5. Auflage 2010, Art. 18 AEUV, 3.

D. Berücksichtigung finaler Auslandsverluste – ein Vorschlag zur Umsetzung der unionsrechtlichen Anforderungen im deutschen Steuerrecht*

I. Einführung

Die grenzüberschreitende Verlustverrechnung ist derzeit⁵⁸ eines der meist diskutierten Probleme des Steuerrechts. Lange Zeit war unklar, inwiefern aus dem Europarecht die Verpflichtung der Mitgliedstaaten erwächst, ausländische Verluste anzuerkennen. Im Fokus stand die Frage, ob Verluste ausländischer Tochtergesellschaften im Rahmen eines nationalen Konzernsteuersystems bzw. ob Verluste ausländischer Betriebsstätten beim inländischen Stammhaus berücksichtigt werden müssen⁵⁹. Mit großer Spannung wurde daher das Verfahren in der Rechtssache *Marks & Spencer*⁶⁰ verfolgt, welches den britischen *group relief* betraf. Überraschenderweise⁶¹ forderte der EuGH in seiner Entscheidung nicht die grundsätzliche Öffnung nationaler Konzernsteuersysteme für ausländische Verluste. Vielmehr sah er nur dann die Notwendigkeit, einen Auslandsverlust im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft zu berücksichtigen, wenn eine Verrechnung im Sitzstaat der Tochtergesellschaft sowohl gegenwärtig als auch künftig ausgeschlossen ist. Dass der Gerichtshof an diesen Grundsätzen festhalten will, wurde einige Jahre später deutlich, als er sie in der Rechtssache *Lidl Belgium*⁶² auf den Betriebsstättenfall übertrug.

Der weit überwiegende Teil des Schrifttums ist sich darüber einig, dass die Entscheidungen in den Rechtssachen *Marks & Spencer* und *Lidl Belgium* auch in Deutschland eine

* Veröffentlicht als Schrift des Instituts Finanzen und Steuern Nr. 472, Berlin, 2011.

58 Aufgrund des mangelnden Tätigwerdens des Gesetzgebers verbunden mit dem nahenden Ende der Legislaturperiode ist die Thematik jedoch etwas aus dem Fokus gerückt.

59 Fraglich war früher auch, ob Verluste aus einer ausländischen Vermietungstätigkeit berücksichtigt werden müssen, vgl. EuGH v. 21. Februar 2006, Rs. C-152/03 (Ritter-Coulais), Slg. 2006, I-1711, oder ob steuerwirksame Teilwertabschreibungen auf die Beteiligung an einer ausländischen Tochtergesellschaft vorgenommen werden können, vgl. EuGH v. 29. März 2007, Rs. C-347/04 (Rewe Zentralfinanz), Slg. 2007, I-2647.

60 EuGH v. 13. Dezember 2005, Rs. C-446/03 (Marks & Spencer), Slg. 2005, I-10837.

61 In der Entscheidung erkennt ein großer Teil des Schrifttums eine Rechtsprechungswende, die als Reaktion auf die zuvor zunehmende Kritik seitens der Mitgliedstaaten gedeutet wird, vgl. z. B. Englisch, Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse – Ein Rechtfertigungsgrund für die Einschränkung von EG-Grundfreiheiten? IFSt-Schrift Nr. 449, 2008, 8 und 10; Hey, GmbHR 2006, 113 ff. A. A. Kott/Henze, BB 2007, 913 (914).

62 EuGH v. 15. Mai 2008, Rs. C-414/06 (Lidl Belgium), Slg. 2008, I-3601.

Pflicht zur Berücksichtigung „finaler“ Verluste begründen⁶³ und hält daher Gesetzesänderungen für erforderlich⁶⁴. Indes hat der Gesetzgeber bisher keinerlei Anstalten unternommen, die Rechtslage an die unionsrechtlichen Anforderungen anzupassen. Damit verbleibt zum einen die deutsche Organschaft nach §§ 14 ff. KStG in einem europarechtswidrigen Zustand⁶⁵. Denn die Beschränkung auf Inlandssachverhalte – in Gestalt des doppelten Inlandsbezugs der Organgesellschaft⁶⁶ sowie des Erfordernisses eines Gewinnabführungsvertrags im Sinne des § 291 AktG – dürfte zumindest insoweit dem Europarecht widersprechen, als sie den Abzug finaler Auslandsverluste verhindert⁶⁷. Zum anderen mangelt es weiterhin an einer gesetzlichen Regelung, welche den Abzug finaler Betriebsstättenverluste im Inland erlaubt. Auf diese Weise belässt der Gesetzgeber Steuerpflichtige wie Finanzgerichtsbarkeit in einer schwierigen Lage; anstatt selbst tätig zu werden, überlässt er es den Finanzgerichten und dem BFH, dem Unionsrecht – trotz anders lautenden positiven Rechts – Geltung zu verschaffen. Diese Gemengelage hat einige umstrittene Entscheidungen gezeitigt; zweifellos besteht Handlungsbedarf seitens des Gesetzgebers.

Der Gesetzgeber kann sich auch nicht unter Verweis auf Maßnahmen der Union seiner Verantwortung entziehen. Zwar gibt es seit langem Bestrebungen, die grenzüberschreitende Verlustverrechnung zu harmonisieren⁶⁸, und parallel dazu existiert die weitergehende Idee einer Gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (CCCTB-Projekt)⁶⁹. Eine zeitnahe Umsetzung dieser Vorhaben erscheint jedoch aus heu-

63 Vgl. z. B. Endres, in Festschrift Herzig, 2010, 189 (192 f.); Esser, Grenzüberschreitende Verlustverrechnung im Konzern, IFSt-Schrift Nr. 450, 2008, 15; Graw, DB 2010, 2469 ff.; Herzig, StuW 2010, 214 (217); Herzig/Wagner, DStR 2006, 1 (10); Homburg, IStR 2009, 350 ff.; Kessler/Philipp, IStR 2010, 865 ff.; Mayr, BB 2008, 1816 ff.; von Brocke, DStR 2008, 2201 ff.; Witt, FR 2009, 1045 (1047) m. w. N.; Witt, Ubg 2010, 737 (740 f.).

64 Vgl. z. B. Blumenberg, in Festschrift Herzig, 2010, 211 (229); Herzig/Wagner, DStR 2006, 1 (10); Kußmaul/Niehren, IStR 2008, 81 (86); Wernsmann/Nippert, FR 2006, 153 (163).

65 A. A. soweit ersichtlich nur Dötsch/Pung, Der Konzern 2006, 130 (134); Güntel/Wagner, Ubg 2010, 603 (616); Mitschke, IStR 2011, 185 ff.

66 Vgl. aber BMF v. 28. März 2011, IV C 2 - S 2770/09/10001, BStBl. 2011 I, 300, wonach auch Kapitalgesellschaften mit Sitz im EU-/EWR-Ausland und Geschäftsleitung im Inland Organgesellschaft sein können.

67 Vgl. zur Reform der Organschaft IFSt-Arbeitsgruppe, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung: Ein Reformvorschlag, IFSt-Schrift Nr. 471, 2011.

68 Vgl. KOM(90) 595 endg. und zuletzt KOM(2006) 824 endg. Zu den Harmonisierungsansätzen Cordewener, in von Groll, Verluste im Steuerrecht, 2005, 257 ff.

69 Vgl. dazu Herzig, in Festschrift Lang, 2010, 1057 ff. und den von der Kommission vorgelegten Richtlinienentwurf, KOM(2011) 121 endg.

tiger Sicht wenig wahrscheinlich⁷⁰. Daher bleibt es zunächst Aufgabe der nationalen Gesetzgeber, zumindest dem Minimalerfordernis der Berücksichtigung finaler Verluste Rechnung zu tragen.

An diesem Punkt setzt der vorliegende Beitrag an: Es wird ein konkreter Vorschlag erarbeitet, wie der Gesetzgeber das deutsche Steuerrecht anpassen könnte, um den unionsrechtlichen Anforderungen sowohl im Betriebsstätten- als auch im Konzernfall zu genügen. Der Vorschlag ist als Baustein zu verstehen, der bezogen auf die Organschaft zwei verschiedene Anwendungsmöglichkeiten bietet. Er kann als Teil eines neu konzipierten Gruppenbesteuerungssystems fungieren⁷¹. Alternativ könnte er im Sinne einer kleinen Lösung zur europarechtskonformen Ausgestaltung der heutigen Organschaft beitragen.

Der Beitrag gliedert sich wie folgt: Zu Beginn sollen Erkenntnisse zum Begriff der *Verlustfinalität* gewonnen werden. Dazu wird die Rechtsprechung des EuGH auf dem Gebiet der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung analysiert. Im Zentrum stehen die Urteile in den Rechtssachen *Marks & Spencer*⁷², *Lidl Belgium*⁷³, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee Seniorenheimstatt*⁷⁴ sowie *X Holding*⁷⁵. Im Anschluss beschäftigt sich Abschnitt III mit den Auswirkungen der dargestellten EuGH-Rechtsprechung auf das deutsche Steuerrecht. Zunächst stellt sich die Frage, wie der BFH und die Finanzgerichte den Finalitätsbegriff in ihrer Rechtsprechung umgesetzt haben. In einem Exkurs wird gezeigt, dass der BFH der Finalität von Verlusten auch im nationalen Kontext Bedeutung beimisst. Schließlich wird die Notwendigkeit einer gesetzgeberischen Lösung verdeutlicht. Abschnitt IV enthält einen an den Gesetzgeber gerichteten Vorschlag, wie er den unionsrechtlichen Anforderungen Rechnung tragen könnte. Auf konkrete Formulierungsvorschläge für Vorschriften im Einkommensteuergesetz und im Körperschaftsteuergesetz folgt jeweils eine kurze Kommentierung. Abschnitt V fasst die zentralen Ergebnisse des Beitrags zusammen.

70 Vgl. dazu die ablehnende Haltung des BMF bezüglich des in Fn. 69 genannten Richtlinienvorschlags.

71 Vgl. IFS-St-Arbeitsgruppe (Fn. 67).

72 EuGH v. 13. Dezember 2005, Rs. C-446/03 (*Marks & Spencer*), Slg. 2005, I-10837.

73 EuGH v. 15. Mai 2008, Rs. C-414/06 (*Lidl Belgium*), Slg. 2008, I-3601.

74 EuGH v. 23. Oktober 2008, Rs. C-157/07 (*Krankenheim Ruhesitz am Wannsee Seniorenheimstatt*), Slg. 2008, I-8061.

75 EuGH v. 25. Februar 2010, Rs. C-337/08 (*X Holding*), Slg. 2010, I-1215.

II. Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur grenzüberschreitenden Verlustverrechnung

In einem ersten Schritt gilt es zu klären, was unter dem Begriff der *Finalität* bzw. *Endgültigkeit* von Verlusten zu verstehen ist. Welche Verluste müssen die Mitgliedstaaten der Europäischen Union berücksichtigen, um den unionsrechtlichen Anforderungen zu genügen? Dazu werden zunächst die Urteile in den Rechtssachen *Marks & Spencer*⁷⁶ und *Lidl Belgium*⁷⁷ herangezogen, um zum einen die Entstehung des Begriffs *finaler* Verluste und zum anderen den darauf basierenden Grundsatz zur grenzüberschreitenden Verlustverrechnung zu verdeutlichen. Sodann wird die Rechtfertigungsprüfung in den Urteilen zur grenzüberschreitenden Verlustverrechnung einer näheren Analyse unterzogen. Zu klären ist, welche Bedeutung einzelnen Rechtfertigungsgründen zukommt, um daraus Schlussfolgerungen bezüglich des zugrundeliegenden Konzepts des EuGH zu ziehen. In Abschnitt 3 wird das Tatbestandsmerkmal *Finalität* konkretisiert, indem unterschiedliche Ereignisse daraufhin geprüft werden, ob sich aus der Rechtsprechung des EuGH eine Pflicht zur Berücksichtigung des Verlusts ergibt. Schließlich ist in Abschnitt 4 eine Aussage darüber zu treffen, zu welchem Zeitpunkt finale Verluste zu berücksichtigen sind.

1. Pflicht zur Berücksichtigung finaler Auslandsverluste

In der Rechtssache *Marks & Spencer*⁷⁸ hatte der EuGH erstmals darüber zu befinden, ob Verluste ausländischer Tochtergesellschaften im Rahmen eines nationalen Konzernsteuersystems berücksichtigt werden müssen. Bekanntlich begehrte die in England ansässige Marks & Spencer plc, die Verluste ihrer in Belgien, Deutschland und Frankreich ansässigen Tochtergesellschaften von ihrem eigenen Einkommen abzuziehen. Im Rahmen des britischen *group relief*-Systems konnten allerdings nur Verluste inländischer Tochtergesellschaften mit dem Ergebnis der Muttergesellschaft verrechnet werden (Konzernabzug). In dem Ausschluss der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung erkannte der EuGH in einem ersten Schritt eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit im Sinne der Art. 43 und 48 EG (jetzt: Art. 49 und 54 AEUV), da eine inländische Muttergesellschaft unterschiedlich behandelt wurde, je nachdem, ob ihre Tochtergesellschaft im Inland oder im Ausland ansässig war.

76 EuGH v. 13. Dezember 2005, Rs. C-446/03 (*Marks & Spencer*), Slg. 2005, I-10837.

77 EuGH v. 15. Mai 2008, Rs. C-414/06 (*Lidl Belgium*), Slg. 2008, I-3601.

78 EuGH v. 13. Dezember 2005, Rs. C-446/03 (*Marks & Spencer*), Slg. 2005, I-10837.

Eine solche Beschränkung kann grundsätzlich durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein⁷⁹. In bestimmten Fällen ist der gänzliche Ausschluss der Verlustberücksichtigung jedoch unverhältnismäßig: Er geht nach Auffassung des EuGH dann über das hinaus, „was erforderlich ist, um die verfolgten Ziele im Wesentlichen zu erreichen, wenn

- die gebietsfremde Tochtergesellschaft die im Staat ihres Sitzes für den von dem Abzugsantrag erfassten Steuerzeitraum sowie frühere Steuerzeiträume vorgesehenen Möglichkeiten zur Berücksichtigung von Verlusten ausgeschöpft hat, gegebenenfalls durch Übertragung dieser Verluste auf einen Dritten oder ihre Verrechnung mit Gewinnen, die die Tochtergesellschaft in früheren Zeiträumen erwirtschaftet hat, und
- keine Möglichkeit besteht, dass die Verluste der ausländischen Tochtergesellschaft im Staat ihres Sitzes für künftige Zeiträume von ihr selbst oder von einem Dritten, insbesondere im Fall der Übertragung der Tochtergesellschaft auf ihn, berücksichtigt werden.“⁸⁰

Weist die Muttergesellschaft gegenüber den Steuerbehörden nach, dass diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist der Ausschluss der Verlustverrechnung gemeinschaftsrechtswidrig⁸¹.

Die Literatur hat für Verluste, welche die genannten Kriterien erfüllen, die Bezeichnung „finale“ bzw. „endgültige Verluste“ geprägt. Die Entscheidung in der Rechtssache *Marks & Spencer* lässt sich unter Verwendung dieses Begriffs in folgendem Grundsatz zusammenfassen: Laufende Verluste ausländischer Tochtergesellschaften müssen im Rahmen eines nationalen Konzernsteuersystems nicht anerkannt werden, finale Verluste hingegen schon.

Diesen Grundsatz hat der EuGH in der Rechtssache *Lidl Belgium*⁸² auf den Betriebsstättenfall übertragen. Hier verlangte die in Deutschland ansässige Lidl Belgium GmbH und Co. KG die Berücksichtigung eines Verlusts, den sie in einer in Luxemburg belegenen Betriebsstätte erlitten hatte. In Anwendung der sogenannten Symmetriethese⁸³ stellte

79 Ausführlich zu den Rechtfertigungsgründen sogleich in Abschnitt 2.

80 EuGH v. 13. Dezember 2005, Rs. C-446/03 (*Marks & Spencer*), Slg. 2005, I-10837, Tz. 55.

81 EuGH v. 13. Dezember 2005, Rs. C-446/03 (*Marks & Spencer*), Slg. 2005, I-10837, Tz. 56 und 61.

82 EuGH v. 15. Mai 2008, Rs. C-414/06 (*Lidl Belgium*), Slg. 2008, I-3601.

83 St. Rspr. des BFH, vgl. z. B. BFH v. 11. März 2008, I R 116/04, BFH/NV 2008, 1161 und die dortigen Rechtsprechungsnachweise.

Deutschland jedoch nicht nur ausländische Gewinne, sondern auch ausländische Verluste von der Besteuerung frei. Ein Stammhaus konnte Verluste aus einer Betriebsstätte daher nur abziehen, wenn letztere im Inland belegen war. Weil das Stammhaus somit unterschiedlich behandelt wurde, je nachdem, ob es über eine Betriebsstätte im Inland oder im Ausland tätig war, erkannte der EuGH auch hier eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit⁸⁴. Unter Bezugnahme auf das Urteil in der Rechtssache *Marks & Spencer* entschied der Gerichtshof im ersten Schritt, diese Beschränkung sei grundsätzlich gerechtfertigt⁸⁵. Sodann wiederholte er den in *Marks & Spencer* aufgestellten Grundsatz, dass der Ausschluss der Verlustverrechnung dann unverhältnismäßig ist, wenn finale Verluste vorliegen⁸⁶. Im konkreten Fall kam es nicht zu einem grenzüberschreitenden Verlustabzug, weil der in der Betriebsstätte erlittene Verlust in einem späteren Steuerjahr mit Gewinnen verrechnet worden war und Lidl Belgium somit keine finalen Verluste nachweisen konnte⁸⁷.

In der Zusammenschau der Urteile *Marks & Spencer* und *Lidl Belgium* lässt sich festhalten, dass das Unionsrecht sowohl im Konzernfall als auch im Betriebsstättenfall eine Berücksichtigung finaler Auslandsverluste verlangt⁸⁸. Dem steht auch das Urteil *X Holding*⁸⁹ – eine aktuellere EuGH-Entscheidung zur Berücksichtigung von Auslandsverlusten – *nicht* entgegen. Die in den Niederlanden ansässige X Holding hatte die Einbeziehung ihrer belgischen Tochtergesellschaft in die niederländische Gruppenbesteuerung (*fiscale eenheid*) begehrt, welche unter anderem vorsieht, Gewinne und Verluste der beteiligten Gesellschaften auf Ebene der Muttergesellschaft zu konsolidieren⁹⁰. Der EuGH hielt den Ausschluss der Verrechnung von Auslandsverlusten im Ergebnis für gerechtfertigt⁹¹. Da der Gerichtshof keinerlei Verhältnismäßigkeitserwägungen vornahm, wird das Urteil *X Holding* im Schrifttum vereinzelt⁹² als Abkehr von der Entscheidung *Marks & Spencer* gedeutet. Dieser Ansicht nach müssen die Mitgliedstaaten selbst finale Verluste nicht mehr im Rahmen ihrer nationalen Konzernsteuersysteme berücksichtigen.

84 EuGH v. 15. Mai 2008, Rs. C-414/06 (*Lidl Belgium*), Slg. 2008, I-3601, Tz. 26.

85 EuGH v. 15. Mai 2008, Rs. C-414/06 (*Lidl Belgium*), Slg. 2008, I-3601, Tz. 31 ff. Vgl. hierzu Abschnitt 2.

86 EuGH v. 15. Mai 2008, Rs. C-414/06 (*Lidl Belgium*), Slg. 2008, I-3601, Tz. 47 f.

87 EuGH v. 15. Mai 2008, Rs. C-414/06 (*Lidl Belgium*), Slg. 2008, I-3601, Tz. 50 f.

88 Inwiefern sich aus dem EuGH-Urteil in der Rechtssache Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee Seniorenheimstatt eine Einschränkung dieses Grundsatzes ergeben haben könnte, wird in Abschnitt 3. b) analysiert.

89 EuGH v. 25. Februar 2010, Rs. C-337/08 (*X Holding*), Slg. 2010, I-1215.

90 Ausführlich zur niederländischen Gruppenbesteuerung Boer, IStR 2011, 61 ff.

91 Ausführlicher zur Rechtfertigungsprüfung sogleich in Abschnitt 2.

92 Günkler/Wagner, Ubg 2010, 603 (616); Mitschke, DStR 2010, 1368 (1369).

Indes vermag der weit überwiegende Teil der Literatur⁹³ in der Entscheidung *X Holding* zu Recht keinen Rechtsprechungswechsel zu erkennen. Zu finalen Verlusten hat der EuGH keine Aussage getroffen; er musste dies auch nicht, weil es in dieser Rechtssache um die Verrechnung laufender Verluste ging.

2. Rechtfertigungsdogmatik

Den bisherigen Ausführungen zufolge sind die Mitgliedstaaten bei der Verlustverrechnung nur in begrenztem Maße zur Gleichbehandlung des grenzüberschreitenden Sachverhalts mit dem Inlandsfall verpflichtet. Fraglich ist, was den EuGH dazu bewogen hat, die Berücksichtigungspflicht auf finale Verluste zu beschränken. Geht es dem Gerichtshof grundsätzlich um eine Gleichbehandlung, die jedoch zur Vermeidung sogenannter „double dip“-Gestaltungen unter der Voraussetzung der Finalität der Verluste steht? In diesem Fall läge die Betonung auf der Missbrauchsvermeidung, die einer weitergehenden Gleichbehandlung entgegengehalten werden kann. Oder ist grundsätzlich keine Gleichbehandlung erforderlich, es sei denn die Verluste sind final? Bei diesem Ansatz stünde die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten im Vordergrund, die einer grenzüberschreitenden Verlustverrechnung grundsätzlich entgegensteht. Um das Konzept des EuGH zu ergründen, wird im Folgenden die Bedeutung der einzelnen Rechtfertigungsgründe in den Urteilen *Marks & Spencer*⁹⁴, *Lidl Belgium*⁹⁵ und *X Holding*⁹⁶ untersucht.

In seinem Urteil *Marks & Spencer* erklärte der Gerichtshof zunächst, eine Berufung auf das Territorialitätsprinzip allein könne die beschränkende Maßnahme noch nicht rechtfertigen⁹⁷. Im weiteren Verlauf der Rechtfertigungsprüfung führte er mit der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis einen Rechtfertigungsgrund ein, der erstmals explizit die Sorgen der Mitgliedstaaten um ihr Steueraufkommen anerkannte⁹⁸. Zuvor hatte der EuGH den Mitgliedstaaten stets entgegnet, bloße Aufkommensein-

93 Englisch, IStR 2010, 215 (216 f.); Graw, DB 2010, 2469 (2470) m. w. N.; Homburg, IStR 2010, 246 (247); Mayr, IStR 2010, 633 (634); von Brocke, DStR 2010, 964 (964); Witt, Ubg 2010, 737 (739) m. w. N.

94 EuGH v. 13. Dezember 2005, Rs. C-446/03 (Marks & Spencer), Slg. 2005, I-10837.

95 EuGH v. 15. Mai 2008, Rs. C-414/06 (Lidl Belgium), Slg. 2008, I-3601.

96 EuGH v. 25. Februar 2010, Rs. C-337/08 (X Holding), Slg. 2010, I-1215.

97 Hierzu ausführlich Hey, GmbHR 2006, 113 (114).

98 Englisch (Fn. 61), 9, sieht hierin einen „klaren Bruch mit der früheren Rechtsprechung“. Angesichts des neuen Rechtfertigungsgrunds bezeichnet Lang die Absage an Steuermindereinnahmen als Rechtfertigungsgrund als bloßes „Lippenbekenntnis“ des EuGH, vgl. Lang, Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern, 2007, 72.

bußen würden keinen zwingenden Grund des Allgemeininteresses darstellen, der eine Beschränkung rechtfertigen könnte⁹⁹.

Im Urteil heißt es, die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten würde erheblich beeinträchtigt, wenn die Steuerpflichtigen frei wählen könnten, in welchem Staat sie ihre Verluste geltend machen¹⁰⁰. Der Stellenwert des neuen Rechtfertigungsgrunds war zu diesem Zeitpunkt noch unklar, weil der EuGH auf zwei weitere Gründe rekurrierte. Zum einen akzeptierte er die Notwendigkeit, eine doppelte Verlustberücksichtigung zu verhindern, zu der es im Falle einer grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung kommen könne¹⁰¹. Zum anderen gestand er den Mitgliedstaaten zu, der Steuerfluchtgefahr entgegenzuwirken, die darin bestehe, dass Konzerne ihre Verluste in jene Mitgliedstaaten mit den höchsten Steuersätzen übertragen könnten¹⁰². Auf Basis des Urteils *Marks & Spencer* konnte daher der Eindruck entstehen, die drei Rechtfertigungsgründe müssten kumulativ vorliegen¹⁰³.

Inhaltlich sind in der Rechtfertigungsprüfung zwei Ansatzpunkte zu erkennen. Auf der einen Seite steht das Aufteilungsargument, das sich auf die Abgrenzung der Besteuerungshoheiten der Mitgliedstaaten bezieht. Auf der anderen Seite steht mit der Begegnung der Steuerflucht ein Grund, welcher ein missbräuchliches Verhalten des Steuerpflichtigen betrifft¹⁰⁴. Der dritte Grund – die Vermeidung doppelter Verlustberücksichtigung – lässt sich prinzipiell beiden Argumentationsansätzen zuordnen¹⁰⁵. Eine Festlegung ist an dieser Stelle entbehrlich. Denn die Frage, ob der EuGH seine Entscheidung stärker auf das Aufteilungsargument oder auf die Missbrauchsvermeidung stützte, lässt sich auch ohne eine

99 St. Rspr., vgl. nur EuGH v. 6. Juni 2000, Rs. C-35/98 (Verkooijen), Slg. 2000, I-4071, Tz. 59; v. 21. November 2002, Rs. C-436/00 (X und Y), Slg. 2002, I-10829, Tz. 50; v. 12. Dezember 2002, Rs. C-324/00 (Lankhorst-Hohorst), Slg. 2002, I-1179, Tz. 36; v. 7. September 2004, Rs. C-319/02 (Manninen), Slg. 2004, I-7477, Tz. 49.

100 EuGH v. 13. Dezember 2005, Rs. C-446/03 (Marks & Spencer), Slg. 2005, I-10837, Tz. 46.

101 EuGH v. 13. Dezember 2005, Rs. C-446/03 (Marks & Spencer), Slg. 2005, I-10837, Tz. 47 f.

102 EuGH v. 13. Dezember 2005, Rs. C-446/03 (Marks & Spencer), Slg. 2005, I-10837, Tz. 49.

103 Vgl. auch GA Sharpston, Schlussanträge v. 14. Februar 2008, Rs. C-414/06 (Lidl Belgium), Slg. 2008, I-3605, Tz. 18.

104 Kritisch zur mangelnden Einordnung in die Missbrauchsdogmatik Hey, GmbHR 2006, 113 (115 und 120).

105 Dies hängt davon ab, ob man eher auf den systemwidrigen Vorteil des „double dip“ abstellt oder auf das Verhalten des Steuerpflichtigen, das auf die Erlangung dieses Vorteils gerichtet ist. Englisch (Fn. 61), 21 ff., fasst alle drei Rechtfertigungsgründe unter dem Ziel der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zusammen, was ebenfalls vertretbar erscheint. Ähnlich Kokott/Henze, BB 2007, 913 (914), die die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis als „Kernelement“ bezeichnen, dessen Erfüllung zugleich eine doppelte Verlustberücksichtigung sowie eine Steuerflucht verhindere.

konkrete Zuordnung beurteilen. Dazu wird nachfolgend die Rechtfertigungsprüfung in *Lidl Belgium* sowie in *X Holding* analysiert.

In *Lidl Belgium* sah der EuGH die Versagung des Abzugs ausländischer Betriebsstättenverluste durch zwei der drei Gründe als gerechtfertigt an und stellte klar, das Vorliegen aller drei Gründe könne angesichts der Vielfalt an Situationen nicht verlangt werden¹⁰⁶. Die zu wahrende *Aufteilung der Besteuerungsbefugnis* ergab sich in dem konkreten Fall aus den Bestimmungen des deutsch-luxemburgischen Doppelbesteuerungsabkommens, wonach Deutschland sowohl Gewinne als auch Verluste in Luxemburg belegener Betriebsstätten freistellt (Symmetrieprinzip)¹⁰⁷. Könnten Verluste beim Stammhaus berücksichtigt werden – so der EuGH –, würde der Gesellschaft ein Wahlrecht eingeräumt, in welchem Staat sie die Verluste geltend macht¹⁰⁸. Zudem bestehe die Gefahr einer *doppelten Verlustberücksichtigung*, die auch hier beschränkende Maßnahmen rechtfertigen könne¹⁰⁹. Bereits in den Schlussanträgen hatte die Generalanwältin darauf hingewiesen, dass im Betriebsstättenfall im Gegensatz zum Konzernfall eine *Steuerfluchtgefahr* nicht bestehe¹¹⁰. Bei Betriebsstätten ergebe sich kein Spielraum für systematische Verlustübertragungen in die Mitgliedstaaten mit den höchsten Steuersätzen, da es eines – bei rechtlich selbständigen Tochtergesellschaften erforderlichen – Übertragungsakts *nicht* bedürfe; vielmehr seien Verluste einer Betriebsstätte unmittelbar Verluste des Stammhauses. Daher hätte der EuGH genau genommen auch im Zusammenhang mit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis nicht von einem Wahlrecht sprechen dürfen¹¹¹.

Als Fazit zu *Lidl Belgium* lässt sich festhalten, dass die beschränkende Maßnahme gerechtfertigt werden konnte, obwohl das „Missbrauchsargument“ der Begegnung der Steuerflucht aus *Marks & Spencer* entfiel. Noch weiter ging der EuGH in seiner Entscheidung in der Rechtssache *X Holding*¹¹². Dort genügte dem Gerichtshof zur Rechtfertigung der be-

106 EuGH v. 15. Mai 2008, Rs. C-414/06 (*Lidl Belgium*), Slg. 2008, I-3601, Tz. 40. Auch in der Entscheidung *Oy AA* (EuGH v. 18. Juli 2007, Rs. C-231/05, Slg. 2007, I-6373, Tz. 51 ff.) hatten bereits zwei der Gründe für eine Rechtfertigung ausgereicht.

107 EuGH v. 15. Mai 2008, Rs. C-414/06 (*Lidl Belgium*), Slg. 2008, I-3601, Tz. 33.

108 EuGH v. 15. Mai 2008, Rs. C-414/06 (*Lidl Belgium*), Slg. 2008, I-3601, Tz. 34.

109 EuGH v. 15. Mai 2008, Rs. C-414/06 (*Lidl Belgium*), Slg. 2008, I-3601, Tz. 36.

110 GA Sharpston, Schlussanträge v. 14. Februar 2008, Rs. C-414/06 (*Lidl Belgium*), Slg. 2008, I-3605, Tz. 15.

111 Englisch, IStR 2008, 404 (405); Thömmes, IWB 2008, Fach 11A, 1185 (1188); von Brocke, DStR 2008, 2201 (2203). Da der EuGH trotz dieses Unterschieds zwischen Betriebsstätten- und Konzernfall für beide Konstellationen zum selben Ergebnis gekommen ist – Berücksichtigungspflicht nur bei Finalität der Verluste –, wird in Abschnitt IV ein Vorschlag erarbeitet, der grundsätzlich für beide Fälle anwendbar ist.

112 Sehr kritisch zum Urteil *X Holding* Englisch, IStR 2010, 215 ff.; Weber, H & I 2010, 66 ff.

treffenden nationalen Maßnahme ein einziger der drei Gründe, und zwar das Aufteilungsargument¹¹³. Das Problem sah er darin, dass die Muttergesellschaft nach Belieben entscheiden könne, eine steuerliche Einheit mit ihrer Tochtergesellschaft zu bilden und diese Einheit gegebenenfalls von einem Jahr zum anderen aufzulösen¹¹⁴. Dürfte sie ihre gebietsfremde Tochtergesellschaft in die Einheit einbeziehen, würde ihr die Möglichkeit zugestanden, selbst darüber zu entscheiden, wo die Verluste berücksichtigt werden.

Die vorstehende Untersuchung legt die Schlussfolgerung nahe, dass dem Rechtfertigungsgrund der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis¹¹⁵ eine besondere Bedeutung beizumessen ist. Noch deutlicher wird diese Position bei Hinzuziehung weiterer EuGH-Urteile der vergangenen Jahre, in denen dieser Grund ebenfalls anerkannt wurde, so zum Beispiel in den Rechtssachen N¹¹⁶, Oy AA¹¹⁷ und SGI¹¹⁸. Demgegenüber kommt der Missbrauchsvermeidung in den Entscheidungen zur grenzüberschreitenden Verlustverrechnung offenbar ein geringeres Gewicht zu¹¹⁹. Dies wird insbesondere durch das Urteil *X Holding* bestätigt, in dem das Aufteilungsargument zur Rechtfertigung genügte. Insofern kann nach den betrachteten Entscheidungen nicht davon ausgegangen werden, dass der EuGH eine grenzüberschreitende Verlustverrechnung für grundsätzlich geboten hält und die Einschränkung auf finale Verluste im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung nur vornimmt, um die Gefahr von Missbräuchen einzudämmen. Vielmehr verneint der Gerichtshof die Notwendigkeit der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung grundsätzlich, weil andernfalls die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis gestört würde. Nur im Ausnahmefall – als *ultima ratio* – sind Verluste bei Finalität zu berücksichtigen.

113 EuGH v. 25. Februar 2010, Rs. C-337/08 (*X Holding*), Slg. 2010, I-1215, Tz. 33. Auch die Generalanwältin hatte sich im Ergebnis nur auf den Rechtfertigungsgrund der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis bezogen, vgl. GA Kokott, Schlussanträge v. 19. November 2009, Rs. C-337/08 (*X Holding*), Slg. 2010, I-1215, Tz. 30 ff.

114 EuGH v. 25. Februar 2010, Rs. C-337/08 (*X Holding*), Slg. 2010, I-1215, Tz. 31 f.

115 Ausführlich zu diesem Rechtfertigungsgrund Englisch (Fn. 61).

116 EuGH v. 7. September 2006, Rs. C-470/04 (N), Slg. 2006, I-7409, Tz. 42 ff.

117 EuGH v. 18. Juli 2007, Rs. C-231/05 (Oy AA), Slg. 2007, I-6373, Tz. 53 ff.

118 EuGH v. 21. Januar 2010, Rs. C-311/08 (SGI), Slg. 2010, I-487, Tz. 60 ff.

119 Gl. A. Herzig, StuW 2010, 214 (216); Kube, EuGH-Rechtsprechung zum direkten Steuerrecht – Stand und Perspektiven, Zentrum für Europäisches Wirtschaftsrecht, Vorträge und Berichte Nr. 171, 2009, 19.

Eine unionsrechtskonforme Ausgestaltung des nationalen Steuerrechts kann demnach die Möglichkeit zur Verrechnung von Verlusten grundsätzlich auf das Inland beschränken. Für den Fall der Verlustfinalität muss es allerdings eine Ausnahmeregelung vorhalten¹²⁰.

3. Konkretisierung der Verlustfinalität

a) Schlussfolgerungen aus der Rechtssache *Marks & Spencer*

Nach dem Urteil *Marks & Spencer* ergibt sich die Notwendigkeit einer Konkretisierung des Merkmals *Verlustfinalität*. Ansatzpunkt kann nur die oben wiedergegebene Passage aus dem Urteil (Tz. 55) sein, die eine allgemeine Definition der Finalität enthält. Danach sind Verluste final, wenn zum einen die Tochtergesellschaft *gegenwärtig* alle Möglichkeiten zur Verlustverrechnung in ihrem Sitzstaat ausgeschöpft hat und zum anderen keine Möglichkeit besteht, dass die Verluste *künftig* von ihr selbst oder einem Dritten genutzt werden.

Verschiedene Situationen sind denkbar, in welchen die genannten Voraussetzungen erfüllt sein können. Im Folgenden sei die Ausschöpfung aller Verlustrücktragsmöglichkeiten unterstellt. Erstens scheidet eine künftige Verlustverrechnung aus, wenn die Tochtergesellschaft *aufgegeben* wird. Zweitens kann es infolge einer *Übertragung* der Tochtergesellschaft zu einer mangelnden Verlustverrechnung kommen, zum Beispiel bei einer dem § 8c KStG entsprechenden Regelung im Sitzstaat der Tochter. Drittens können Verluste nicht mehr abgezogen werden, wenn sie bei anderen *Umstrukturierungsmaßnahmen* untergehen. Und viertens bleiben Verluste unberücksichtigt, wenn der im Sitzstaat vorgesehene *Verlustvortragszeitraum abgelaufen* ist.

Alle vier Ereignisse begründen nach dem Wortlaut der Tz. 55 des Urteils die Finalität der Verluste. Indessen gilt es zu bedenken, dass der EuGH seine Entscheidungen vor dem Hintergrund eines konkreten Sachverhalts fällt. Abschließend hat der Gerichtshof in der Rechtssache *Marks & Spencer* daher nur im Hinblick auf den dort verwirklichten Sachverhalt entschieden. Insofern erscheint es sinnvoll, in einem ersten Schritt diesen Sachverhalt näher zu betrachten. Dazu sei nachfolgend Tz. 21 des Urteils wiedergegeben:

„Im März kündigte Marks & Spencer an, dass sie sich aus ihrem kontinentaleuropäischen Geschäft zurückziehen wolle. Am 31. Dezember 2001 hatte sie die französische

120 Gl. A.: Vgl. die Nachweise in Fn. 64; a. A.: Vgl. die Nachweise in Fn. 65.

Tochtergesellschaft an Dritte verkauft, und die übrigen Tochtergesellschaften, darunter auch die deutsche und die belgische, hatten ihre gewerbliche Tätigkeit eingestellt.“¹²¹

Demnach hat sich der EuGH in dieser Rechtssache mit den Ereignissen „Übertragung der ausländischen Tochtergesellschaft“ sowie „Einstellung der gewerblichen Tätigkeit der ausländischen Tochtergesellschaft“ auseinandergesetzt. Zur Veranschaulichung wird den nachfolgenden Überlegungen ein konkretes Beispiel zugrunde gelegt:

Die Mutterkapitalgesellschaft M ist in dem EU-Mitgliedstaat M-Land (Steuersatz: 30 %) ansässig. M gründet im Jahr 01 eine 100 %ige Tochterkapitalgesellschaft T in dem EU-Mitgliedstaat T-Land (Steuersatz: 20 %, Verlustrücktrag: 1 Jahr, Verlustvortrag: 5 Jahre) und stattet sie mit Eigenkapital in Höhe von 10 Mio. Euro aus. Im Jahr 01 erleidet T einen Verlust in Höhe von 1 Mio. Euro, im Jahr 02 steht ein Verlust von 3 Mio. Euro zu Buche. M sieht keine Entwicklungschancen in T-Land und prüft im Jahr 03 zwei verschiedene Möglichkeiten, mit T zu verfahren: i) Übertragung an einen Dritten, ii) Aufgabe der Tochtergesellschaft.

i) Übertragung an einen Dritten

M findet einen Käufer, den Dritten D. D vergütet im Kaufpreis das verbliebene Eigenkapital in Höhe von 6 Mio. Euro sowie den steuerlichen Wert des Verlustvortrags von 0,8 Mio. Euro (20 % von 4 Mio. Euro). In den Jahren nach der Übertragung an D erwirtschaftet T Gewinne und kann die Verluste im Zuge des Verlustvortrags geltend machen. Frage: Sind die Verluste der T in Höhe von 4 Mio. Euro im Jahr 03 final im Sinne des EuGH, d. h., muss M-Land die Verluste anerkennen?

Zunächst ist festzustellen, dass die Voraussetzungen der Tz. 55 des Urteils *Marks & Spencer* im beschriebenen Fall nicht erfüllt sind. Denn dort wird verlangt, dass „keine Möglichkeit besteht, dass die Verluste der Tochtergesellschaft (...) für künftige Zeiträume (...) von einem Dritten, insbesondere im Fall der Übertragung der Tochtergesellschaft auf ihn, berücksichtigt werden.“ Genau dies ist vorliegend jedoch geschehen: T hat die Verluste in künftigen Zeiträumen steuermindernd geltend machen können. Dementsprechend dürften die Verluste nach Ansicht des Gerichtshofs nicht final sein.

Diese Schlussfolgerung erweist sich als zutreffend, wenn man die in der Rechtssache *Marks & Spencer* konkret verwirklichten Umstände betrachtet. Aus dem britischen Anschlussurteil wird ersichtlich, dass sich in Bezug auf die französische Tochtergesellschaft

121 EuGH v. 13. Dezember 2005, Rs. C-446/03 (Marks & Spencer), Slg. 2005, I-10837, Tz. 21.

exakt die beschriebene Situation ergab¹²²: Der Käufer der Tochtergesellschaft (die *Galleries Lafayette*) konnte die Verluste in nachfolgenden Veranlagungszeiträumen zur Senkung seiner Steuerlast in Frankreich nutzen. Weil der EuGH bei der Formulierung seines Urteils diesen Sachverhalt vor Augen hatte, sind seine Ausführungen in Tz. 55 dahin zu verstehen, dass eine spätere Nutzung der Verluste durch den Käufer der Verlustfinalität entgegensteht. Insofern entschied der britische Richter zutreffend, dass eine Berücksichtigung der von der französischen Tochtergesellschaft erlittenen Verluste in Großbritannien nicht angezeigt war¹²³. Als Antwort auf die oben gestellte Frage lässt sich also formulieren: Die Verluste in Höhe von 4 Mio. Euro sind nicht final, M-Land muss sie daher nicht anerkennen.

Sofern Verluste nach einer Übertragung noch genutzt werden können, scheidet demnach eine Finalität aus. Aber wie stellt sich die Situation dar, wenn keine Verlustnutzung mehr möglich ist?

Abwandlung des obigen Beispiels:

In T-Land existiert eine Regelung entsprechend § 8c des deutschen Körperschaftsteuergesetzes. Bei der Übertragung der T an D gehen die Verluste mithin unter, so dass T sie nicht mehr geltend machen kann. Dementsprechend vergütet D im Kaufpreis lediglich das verbliebene Eigenkapital von 6 Mio. Euro.

Im Gegensatz zum oben betrachteten Fall sind nun die Voraussetzungen der Tz. 55 aus *Marks & Spencer* erfüllt: Es besteht keine Möglichkeit, dass die Verluste in künftigen Zeiträumen berücksichtigt werden. Somit müsste der EuGH in einer solchen Situation die Finalität der Verluste bejahen. Dieses Ergebnis entspräche übrigens auch dem *always-somewhere approach*¹²⁴, welcher in der Rechtsprechung des EuGH immer wieder offenbar wurde¹²⁵. Hiernach sind steuermindernde Umstände (in diesem Fall Verluste¹²⁶) „immer irgendwo“ zu berücksichtigen: Wenn ein Abzug im Quellenstaat scheitert, kann sich der Ansässigkeitsstaat seiner Verantwortung schlechterdings nicht entziehen. Der *always-somewhere approach* steht auch mit den Ausführungen in Abschnitt 2 in Einklang, wonach

122 High Court of Justice v. 10. April 2006, Case No: CH/2003/APP/0054 (*Marks & Spencer Plc versus David Halsey* (HM Inspector of Taxes)), EWHC 811 (Ch), Tz. 13.

123 High Court of Justice v. 10. April 2006, Case No: CH/2003/APP/0054 (*Marks & Spencer Plc versus David Halsey* (HM Inspector of Taxes)), EWHC 811 (Ch), Tz. 26 ff.

124 Wattel, in *Terra/Wattel, European Tax Law*, 5. Auflage 2008, 350 f.

125 Vgl. z. B. EuGH v. 28. Februar 2008, Rs. C-293/06 (*Deutsche Shell*), Slg. 2008, I-1129, Tz. 44 und die Nachweise bei Wattel (Fn. 124), 350.

126 Auch Englisch, IStR 2010, 215 (216), erkennt in den Urteilen des EuGH zur grenzüberschreitenden Verlustverrechnung eine Anwendung des *always-somewhere approach*.

der Gerichtshof zwar keine grundsätzliche Gleichbehandlung des grenzüberschreitenden mit dem innerstaatlichen Sachverhalt verlangt, aber doch die Berücksichtigung eines Verlusts, der andernfalls gar nicht mehr abgezogen werden kann.

ii) Aufgabe der Tochtergesellschaft

Die Geschäftstätigkeit der T wird zum 1.2. des Jahres 03 eingestellt (im Januar steht ein Geschäftsergebnis von 0 zu Buche), am 1.4. beschließt M als Alleingesellschafterin die Liquidation der T.

Wiederum ist zu klären, ob die Verluste der T in Höhe von 4 Mio. Euro final sind und von M-Land berücksichtigt werden müssen. Tz. 55 des Urteils *Marks & Spencer* setzt für eine Finalität des Verlusts voraus, dass die Tochtergesellschaft im Staat ihres Sitzes alle Möglichkeiten zur Verlustberücksichtigung ausgeschöpft hat. Die Möglichkeit des Verlustrücktrags konnte T mangels Gewinnen nicht nutzen. Da die Tätigkeit im Jahr 03 eingestellt und die T wenig später liquidiert wurde, scheiden auch eine Verrechnung mit künftigen Gewinnen sowie eine Verwertung der Verluste durch Dritte aus. Der EuGH dürfte in dieser Situation folglich von finalen Verlusten ausgehen.

Im Fall *Marks & Spencer* hatten die belgische sowie die deutsche Tochtergesellschaft ihre gewerbliche Tätigkeit zum 31. Dezember 2001 eingestellt¹²⁷. Informationen über die Liquidation der beiden Gesellschaften lassen sich weder dem EuGH-Urteil noch dem britischen Anschlussurteil entnehmen. Insofern hat der Gerichtshof sich nicht konkret zu der Frage geäußert, zu welchem Zeitpunkt Verluste final sind – ob bereits bei Einstellung der gewerblichen Tätigkeit oder erst bei Liquidation. Um die Ausführungen in Tz. 55 in der Praxis anwenden zu können, ist daher zu klären, zu welchem Zeitpunkt alle Möglichkeiten zur Verlustberücksichtigung „ausgeschöpft“ sind.

Im Folgenden wird der Begriff „Liquidation“ nicht verwendet, weil er aufgrund seiner Unschärfe Verwirrung hervorrufen kann. Vielmehr wird zwischen der *Auflösung* (Rechtsakt)¹²⁸ und der *Abwicklung* (Realakt)¹²⁹ unterschieden. Unter Zugrundelegung dieser Begriffe ergeben sich drei Zeitpunkte¹³⁰, die für eine Verlustfinalität maßgeblich sein könnten: i) Einstellung der Geschäftstätigkeit, ii) Auflösungsbeschluss durch die Gesellschafterversammlung, iii) Abschluss der Abwicklung und Löschung im Handelsregister (Vollbeendigung).

127 EuGH v. 13. Dezember 2005, Rs. C-446/03 (*Marks & Spencer*), Slg. 2005, I-10837, Tz. 21.

128 Dazu Lambrecht, in Gosch, KStG, 2. Auflage 2009, § 11 Tz. 26.

129 Dazu Lambrecht (Fn. 128), § 11 Tz. 29.

130 Vgl. auch Heurung/Engel/Thiedemann, FR 2011, 212 (216).

Als dogmatisch überzeugendstes Ergebnis erscheint die Verknüpfung von Verlustfinalität und Einstellung der gewerblichen Tätigkeit. In der Einstellung der Tätigkeit liegt der Grund für die Berücksichtigung eines finalen Verlusts. Die genaue Höhe des Verlusts lässt sich indes erst feststellen, wenn das Ergebnis der Abwicklung vorliegt. Der Abwicklungsgewinn¹³¹ der Auslandstochter sollte daher durch Qualifizierung als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO mit dem Verlust zum Zeitpunkt der Einstellung der Tätigkeit verrechnet werden. Setzt man den Zeitpunkt der Finalität verhältnismäßig früh an, muss darüber hinaus auch die spätere Wiederaufnahme der Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft als rückwirkendes Ereignis dazu führen, dass die ursprüngliche Zurechnung des Auslandsverlusts rückgängig gemacht wird. Dies ist vor allem ein Gebot der Missbrauchsvermeidung.

Eine etwas formalistischere, aber ebenfalls vertretbare Vorgehensweise bestünde in der Anknüpfung an den Auflösungsbeschluss. Nach nationalem Recht wird eine Kapitalgesellschaft durch formfreien Beschluss der Gesellschafterversammlung aufgelöst, § 60 GmbHG, § 262 AktG¹³².

Abzulehnen ist der Standpunkt, Verluste würden erst bei Vollbeendigung final¹³³. Nach nationalem Recht bedeutet nicht einmal die *Löschung im Handelsregister* notwendig das Ende der Körperschaftsteuerpflicht¹³⁴.

Bis hierher zusammengefasst sind die Voraussetzungen der Tz. 55 des Urteils *Marks & Spencer* dann erfüllt, wenn die ausländische Tochtergesellschaft ihre Geschäftstätigkeit eingestellt hat. Mithin werden angefallene Verluste in diesem Zeitpunkt final. Unterstützt

131 Inwiefern auch ein negatives Abwicklungsergebnis der inländischen Gesellschaft zuzurechnen ist, hängt davon ab, ob im nationalen Kontext das Abwicklungsergebnis unter die Organschaft fällt, also ob ein Abwicklungsgewinn an den Organträger abzuführen ist bzw. ein Abwicklungsverlust durch den Organträger auszugleichen ist. Dies ist umstritten: Laut H 61 KStH 2008 fällt ein Abwicklungsgewinn nicht unter die vertragliche Gewinnabführungsverpflichtung. Hierzu wird auf das Urteil des BFH v. 18. Oktober 1967, I 262/63, BStBl. 1968 II, 105, verwiesen. Gemäß dem Urteil des BFH v. 17. Februar 1971, I R 148/68, BStBl. 1971 II, 411, hat die Organgesellschaft ihr Einkommen auch dann selbst zu versteuern, wenn sie ohne förmlichen Auflösungsbeschluss ihre Tätigkeit einstellt und ihr Vermögen veräußert. Gegen eine Einbeziehung des Abwicklungsergebnisses in die Organschaft Dötsch, in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, 69. Auflage 2010, § 14 Tz. 252; Frottscher, in Frottscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, 99. Auflage 2009, § 14 KStG Tz. 230. Für eine Einbeziehung hingegen Bahns/Graw, DB 2008, 1645 ff.

132 Die Anmeldung der Auflösung zum Handelsregister ist nur deklaratorisch und nicht konstitutiv, siehe Lambrecht (Fn. 128), § 11 Tz. 26.

133 Gl. A. Witt, Ubg 2010, 737 (743).

134 Lambrecht (Fn. 128), § 1 Tz. 38.

wird diese Ansicht durch den vom EuGH entwickelten Effektivitätsgrundsatz¹³⁵. Hier- nach darf die Ausübung der Grundfreiheiten durch Formvorschriften nicht praktisch un- möglich gemacht oder übermäßig erschwert werden. Im hiesigen Zusammenhang verlangt der Effektivitätsgrundsatz, die Anforderungen an die Finalität nicht zu hoch zu schrau- ben¹³⁶.

Damit lässt sich nach Betrachtung des Sachverhalts in der Rechtssache *Marks & Spencer* als Zwischenergebnis festhalten, dass erstens bei einer Übertragung der ausländischen Tochtergesellschaft deren Verluste nicht final sind, wenn sie im Anschluss an die Übertra- gung noch genutzt werden können. Scheidet eine spätere Nutzung allerdings aus, so dürf- te von einer Finalität auszugehen sein. Zweitens bedingt die Einstellung der Geschäftstä- tigkeit der Tochtergesellschaft die Finalität der angefallenen Verluste.

Der EuGH hat die Ergebnisse aus *Marks & Spencer* grundsätzlich auf den Betriebsstätten- fall übertragen, indem er in *Lidl Belgium* ausführte, das deutsche Stammhaus habe nicht nachgewiesen, dass die in Tz. 55 des Urteils *Marks & Spencer* aufgestellten Voraussetzun- gen erfüllt seien¹³⁷. Indessen sind einige zusätzliche Überlegungen erforderlich, weil sich eine Tochtergesellschaft und eine Betriebsstätte in einer unterschiedlichen rechtlichen Situation befinden.

Die Übertragung einer Betriebsstätte besteht in einer Übertragung des Betriebsstätten- vermögens, also der einzelnen Wirtschaftsgüter. Hierbei kann es nicht zu einer Nutzung von Verlustvorträgen durch Dritte kommen. Denn die im Zusammenhang mit der Tätig- keit in der Betriebsstätte angefallenen Verluste werden persönlich dem Stammhaus zuge- rechnet. Sofern das Betriebsstättenvermögen auf einen Dritten übertragen wird, verblei- ben die Verlustvorträge somit beim Stammhaus. Folglich ist nicht danach zu unterschei- den, ob *Dritte* die Verlustvorträge nach Übertragung noch nutzen können oder nicht, sondern vielmehr danach, ob das *Stammhaus* selbst die Vorträge im Rahmen seiner be- schränkten Steuerpflicht im Quellenstaat noch verwerten kann oder nicht. Eine Verwer- tung durch das Stammhaus scheidet aus, wenn es mit der Übertragung des Betriebsstät- tenvermögens seine Tätigkeit in dem Betriebsstättenstaat endgültig aufgibt. Erzielt es al- lerdings weiterhin Einkünfte in dem betreffenden Staat, zum Beispiel in weiteren Be-

135 Vgl. z. B. EuGH v. 15. September 1998, Rs. C-231/96 (Edis), Slg. 1998, I-4951, Tz. 19 und 34; v. 8. März 2001, Rs. C-397/98 und C-410/98 (Hoechst-Metallgesellschaft), Slg. 2001, I-1727, Tz. 85; v. 13. März 2007, Rs. C-432/05 (Unibet), Slg. 2007, I-2271, Tz. 43.

136 Gl. A. High Court of Justice v. 10. April 2006, Case No: CH/2003/APP/0054 (*Marks & Spencer Plc versus David Halsey* (HM Inspector of Taxes)), EWHC 811 (Ch), Tz. 41.

137 EuGH v. 15. Mai 2008, Rs. C-414/06 (*Lidl Belgium*), Slg. 2008, I-3601, Tz. 51.

etriebsstätten¹³⁸, könnte eine Verlustnutzung noch möglich sein. Entsprechend den in *Marks & Spencer* formulierten Voraussetzungen sind Betriebsstättenverluste daher bei *Übertragung des Betriebsstättenvermögens* nur dann final, wenn der Steuerpflichtige seine Tätigkeit(en) im Quellenstaat endgültig aufgibt und damit die Verluste nicht mehr im Rahmen seiner beschränkten Steuerpflicht absetzen kann.

Ähnliche Überlegungen gelten für die *Aufgabe der gewerblichen Tätigkeit* in der Betriebsstätte¹³⁹. Auch hier ist eine Finalität der Verluste nur anzunehmen, wenn das wirtschaftliche Engagement in dem Betriebsstättenstaat endgültig aufgegeben wird¹⁴⁰.

b) Schlussfolgerungen aus der Rechtssache *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*?

Bisher nicht geklärt ist, ob der Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft bzw. des Stammhauses Verluste auch berücksichtigen muss, wenn sie wegen eines abgelaufenen Verlustvortragszeitraums bzw. wegen Umstrukturierung nicht mehr im Quellenstaat abgezogen werden können. Auf Basis des Urteils *Marks & Spencer* wäre diese Pflicht zu bejahen. Weitergehende Erkenntnisse könnte die Entscheidung in Sachen *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*¹⁴¹ (im Folgenden: Rechtssache *Wannsee*) liefern.

In der Rechtssache *Wannsee* hatte der Gerichtshof über die Europarechtskonformität der deutschen Nachversteuerungsregelung gemäß § 2 Abs. 1 AIG bzw. § 2a Abs. 3 EStG a. F. zu befinden. Die in Deutschland ansässige Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH hatte in ihrer österreichischen Betriebsstätte von 1982 bis 1990 Verluste von insgesamt 2,5 Mio. DM erwirtschaftet, die nach damaligem Recht mit inländischen Gewinnen verrechnet werden konnten. Anschließend wurden in der Betriebsstätte von 1991 bis 1994 Gewinne von insgesamt ca. 1,2 Mio. DM erwirtschaftet, wovon ein Teil offenbar aus der Veräußerung der Betriebsstätte im Jahr 1994 stammte¹⁴². Die Gewinne von 1,2 Mio. DM wurden der inländischen Bemessungsgrundlage gemäß § 2a

138 Hier sind viele weitere Möglichkeiten denkbar, z. B. könnte das Stammhaus auch quellensteuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalanlagen in dem Betriebsstättenstaat beziehen, mit denen die Verluste verrechnet werden können.

139 Kessler/Eicke, IStR 2008, 581 (584).

140 Gl. A. Heurung/Engel, GmbHR 2010, 1065 (1069); Mayr, BB 2008, 1816 (1816 f.).

141 EuGH v. 23. Oktober 2008, Rs. C-157/07 (*Krankenheim Ruhesitz am Wannsee*), Slg. 2008, I-8061.

142 Dies geht aus der Sachverhaltsbeschreibung im Urteil des EuGH nicht eindeutig hervor, wird jedoch in der Literatur so aufgefasst, vgl. Breuninger/Ernst, DStR 2009, 1981 (1984); Knipping, IStR 2009, 275 (276); Lamprecht, IStR 2008, 766 (766).

Abs. 3 EStG a. F. hinzugerechnet. Weil das österreichische Recht¹⁴³ beschränkt Steuerpflichtigen einen Verlustvortrag nur dann gewährte, wenn die Verluste das übrige Welt-einkommen überstiegen – was aufgrund der Gewinne der deutschen GmbH nicht der Fall war –, kam es in einigen Jahren zu einer doppelten Besteuerung der erzielten Gewinne¹⁴⁴.

Der EuGH erkannte in der Nachversteuerungsregel eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit¹⁴⁵. Zwar würden Verluste einer ausländischen Betriebsstätte beim inländischen Stammhaus berücksichtigt, so dass zunächst eine Gleichbehandlung mit dem reinen Inlandssachverhalt vorliege¹⁴⁶. Der gewährte Steuervorteil würde durch die Nachversteuerung jedoch wieder entzogen, was zu einer ungünstigeren Behandlung des grenzüberschreitenden Sachverhalts führe¹⁴⁷. Die Beschränkung konnte indes durch das Erfordernis, die Kohärenz des deutschen Steuersystems zu wahren, gerechtfertigt werden¹⁴⁸. Denn nach Ansicht des Gerichtshofs stellte die Hinzurechnung das logische Pendant zum vorher gewährten Abzug dar¹⁴⁹. Die Regelung war auch verhältnismäßig, weil die Verluste nur bis zur Höhe der erwirtschafteten Gewinne wieder hinzugerechnet wurden¹⁵⁰.

Fraglich ist, welche Schlussfolgerungen sich aus der Rechtssache *Wannsee* hinsichtlich der Pflicht zur Anerkennung finaler Auslandsverluste ziehen lassen. Dazu sei zunächst verdeutlicht, inwieweit es zu finalen Verlusten gekommen sein könnte. Die österreichische Betriebsstätte der Klägerin hat in den Jahren 1982 bis 1990 Verluste von insgesamt 2,5 Mio. DM erlitten, für die in Österreich *kein* Verlustvortrag vorgesehen war. Nach dem

143 § 102 Abs. 2 Nr. 2 öEStG 1988.

144 Im Streitjahr 1994 selbst fielen in Österreich jedoch keine Steuern an, vgl. EuGH v. 23. Oktober 2008, Rs. C-157/07 (Krankenheim Ruhesitz am Wannsee), Slg. 2008, I-8061, Tz. 18. Lamprecht, IStR 2008, 766 (766), meint daher zutreffend, es hätte an sich keines Vorabentscheidungsverfahrens bedurft, weil keine Grundlage für eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit bestand.

145 EuGH v. 23. Oktober 2008, Rs. C-157/07 (Krankenheim Ruhesitz am Wannsee), Slg. 2008, I-8061, Tz. 39.

146 EuGH v. 23. Oktober 2008, Rs. C-157/07 (Krankenheim Ruhesitz am Wannsee), Slg. 2008, I-8061, Tz. 33 ff.

147 EuGH v. 23. Oktober 2008, Rs. C-157/07 (Krankenheim Ruhesitz am Wannsee), Slg. 2008, I-8061, Tz. 36 ff. Tatsächlich lag hier aber keine Ungleichbehandlung vor, denn im Inlandsfall hätten spätere Gewinne ebenfalls beim Stammhaus der Besteuerung unterlegen. Breuninger/Ernst, DStR 2009, 1981 (1984 f.); Ditz/Plansky, DB 2009, 1669 (1671); Haslehner, SWI 2008, 561 (565); Lamprecht, IStR 2008, 766 (766 f.).

148 EuGH v. 23. Oktober 2008, Rs. C-157/07 (Krankenheim Ruhesitz am Wannsee), Slg. 2008, I-8061, Tz. 43.

149 EuGH v. 23. Oktober 2008, Rs. C-157/07 (Krankenheim Ruhesitz am Wannsee), Slg. 2008, I-8061, Tz. 42.

150 EuGH v. 23. Oktober 2008, Rs. C-157/07 (Krankenheim Ruhesitz am Wannsee), Slg. 2008, I-8061, Tz. 45.

Wortlaut der Tz. 55 des Urteils *Marks & Spencer* sind diese Verluste final und damit vom Ansässigkeitsstaat des Stammhauses zu berücksichtigen¹⁵¹. Im Ergebnis wurden in Deutschland aber lediglich Verluste in Höhe von 1,3 Mio. DM berücksichtigt: Zwar ließ das deutsche Recht zunächst eine Verrechnung der gesamten Verluste mit inländischen Gewinnen zu, später erfolgte jedoch eine Hinzurechnung von Gewinnen in Höhe von 1,2 Mio. DM.

Die Tatsache, dass der EuGH die deutsche Nachversteuerungsregelung dennoch für europarechtskonform gehalten hat, deuten viele Autoren als Konkretisierung der in *Marks & Spencer* aufgestellten Grundsätze: Falls ein Verlust aufgrund einer zeitlichen Begrenzung des Verlustvortrags im Quellenstaat nicht mehr berücksichtigt werden kann, bestehe für den Ansässigkeitsstaat *keine* Pflicht, diesen Verlust anzuerkennen¹⁵². Unterstützung findet diese Ansicht in verschiedenen Passagen des Urteils. So weist der Gerichtshof ausdrücklich darauf hin, „dass ein Staat für die Zwecke seines eigenen Steuerrechts nicht verpflichtet sein kann, die eventuell ungünstigen Auswirkungen der Besonderheiten einer Regelung eines anderen Staates zu berücksichtigen (...)“¹⁵³. Soweit das Zusammenwirken zweier Besteuerungsregime zu einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit führe, sei diese ausschließlich dem Betriebsstättenstaat zuzurechnen¹⁵⁴.

Diese Interpretation des Urteils *Wannsee* erscheint in sich schlüssig. Allerdings vermag auch die Gegenansicht zu überzeugen, wonach der *Wannsee*-Entscheidung aufgrund der Besonderheiten des zugrundeliegenden Falls keine zu hohe Bedeutung beigemessen werden sollte¹⁵⁵. Denn es stand die Nachversteuerungsregel auf dem Prüfstand, nicht hingegen die Berücksichtigung der Auslandsverluste selbst¹⁵⁶. Außerdem könnte die Entschei-

151 Die Veräußerung der Betriebsstätte im Jahr 1994 spielt für die Frage nach der Finalität der Verluste keine Rolle mehr. Die mangelnde Verlustberücksichtigung in Österreich ist allein auf das nicht vorhandene Verlustvortragsrecht zurückzuführen.

152 Vgl. z. B. Altwater, DB 2009, 1201 (1205); Endres (Fn. 63), 189 (192); Lamprecht, IStR 2008, 766 (767 f.); van Lishaut, FR 2009, 1030 (1036).

153 EuGH v. 23. Oktober 2008, Rs. C-157/07 (Krankenheim Ruhesitz am Wannsee), Slg. 2008, I-8061, Tz. 49.

154 EuGH v. 23. Oktober 2008, Rs. C-157/07 (Krankenheim Ruhesitz am Wannsee), Slg. 2008, I-8061, Tz. 51.

155 Breuninger/Ernst, DStR 2009, 1981 (1982); Witt, Ubg 2010, 737 (743).

156 Blumenberg (Fn. 64), 211 (220); Ditz/Plansky, DB 2009, 1669 (1671 f.); Thömmes, IWB 2008, Fach 11A, 1209 (1212).

dung des EuGH maßgeblich dadurch bestimmt sein, dass der *Betriebsstättenstaat* Österreich das Verlustvortragsrecht in diskriminierender Weise einschränkte¹⁵⁷.

Als gesichert kann die Schlussfolgerung, es bestehe keine Pflicht zur Berücksichtigung eines Verlusts, der wegen eines abgelaufenen Verlustvortragszeitraums im Quellenstaat untergeht, somit nicht gelten. Indessen hat das Urteil *Wannsee* sogar noch weitergehende Schlussfolgerungen gezeitigt.

Im Schrifttum hat sich seit dem Urteil der Ansatz entwickelt, finalitätsbegründende Ereignisse zu kategorisieren, indem zwischen Verlustfinalität aus *tatsächlichen* und Verlustfinalität aus *rechtlichen* Gründen differenziert wird¹⁵⁸. Berücksichtigen müsse der Ansässigkeitsstaat nur solche Verluste, die in tatsächlicher Hinsicht final geworden seien, zum Beispiel durch Aufgabe der Tochtergesellschaft bzw. Betriebsstätte. Für Verluste, die aus rechtlichen Gründen verfallen, könne der Ansässigkeitsstaat hingegen nicht in die Pflicht genommen werden, weil er sonst die ungünstigen Auswirkungen der Regelung eines anderen Staats berücksichtigen müsste. Rechtliche Finalität liegt danach nicht nur beim besagten Auslaufen des Verlustvortragszeitraums vor, sondern auch bei einem umstrukturierungsbedingten Verlustuntergang. Damit angesprochen ist eine Situation, in der der Quellenstaat Vorschriften vorsieht, welche die Verlustnutzung nach einer Umstrukturierungsmaßnahme ausschließen bzw. einschränken.

Abwandlung des Beispiels:

Die Muttergesellschaft M entscheidet im Jahr 03, 50 % des Vermögens der T auf eine konzernfremde ausländische Kapitalgesellschaft abzuspalten. Aufgrund einer dem § 15 Abs. 3 UmwStG entsprechenden Regelung in T-Land gehen durch die Maßnahme 50 % des bestehenden Verlustvortrags, d. h. 2 Mio. Euro, unter. Frage: Sind die untergegangenen Verluste in Höhe von 2 Mio. Euro final und von M-Land zu berücksichtigen?

Im Sinne der Tz. 55 des Urteils *Marks & Spencer* liegt auch hier Verlustfinalität vor: Eine künftige Nutzung der Verluste von 2 Mio. Euro im Staat der Tochtergesellschaft scheidet

157 Breuninger/Ernst, DStR 2009, 1981 (1985); Knipping, IStR 2009, 275 (276 f.); Lamprecht, IStR 2008, 766 (769). Die Einschränkungen galten nur für beschränkt Steuerpflichtige, vgl. EuGH v. 23. Oktober 2008, Rs. C-157/07 (Krankenheim Ruhesitz am Wannsee), Slg. 2008, I-8061, Tz. 12.

158 Vgl. A. A., IStR 2008, 772 (773); Heurung/Engel, GmbHR 2010, 1065 (1069 und 1071); Lamprecht, IStR 2008, 766 (768). Kritisch zu diesem Ansatz Knipping, IStR 2009, 275 (276 f.); Richter, BB 2010, 2734 (2736). Vgl. zur anders gelagerten Unterscheidung zwischen „rechtlicher“ und „tatsächlicher“ Möglichkeit der Verlustnutzung, welche die Finanzverwaltung vornimmt: BMF v. 13. Juli 2009, IV B 5 - S 2118 - a/07/10004, BStBl. 2009 I, 835 sowie BayLfSt v. 19. Februar 2010, S 1366.1.1-3/10 St32, IStR 2010, 411.

aus. Nach dem beschriebenen Ansatz müsste M-Land die Verluste hingegen nicht anerkennen, weil die Nichtberücksichtigung in dieser Situation auf eine steuerliche Regelung im Quellenstaat zurückzuführen und damit rechtlich begründet ist¹⁵⁹. Entsprechendes würde für den Verlustuntergang infolge anderer Umstrukturierungsmaßnahmen, wie beispielsweise Einbringungen oder Verschmelzungen gelten. Nicht zuletzt wären in diesem Zusammenhang auch dem § 8c KStG entsprechende Regelungen zu nennen, welche Verlustnutzungsbeschränkungen bei konzerninternen Übertragungen bzw. bei Übertragungen an Dritte vorsehen.

Allerdings begegnet auch diese Schlussfolgerung aus dem Urteil *Wannsee* aus den oben beschriebenen Gründen erheblichen Bedenken¹⁶⁰.

c) Zusammenfassende Bewertung

Für den Konzernfall besteht in Bezug auf zwei Ereignisse Klarheit hinsichtlich der Verlustfinalität und der Pflicht zur Anerkennung durch den Staat der Muttergesellschaft. Erstens sind angefallene Verluste bei *Aufgabe* der ausländischen Tochtergesellschaft nach Auffassung des EuGH *final*. Auslegungsbedarf bestand in diesem Zusammenhang lediglich hinsichtlich des genauen Zeitpunkts der Finalität und der genauen Höhe des Verlusts. Zweitens sind Verluste dann *nicht final*, wenn sie nach *Übertragung* der Tochter noch genutzt werden können. Der Auffassung des Gerichtshofs ist bezüglich dieser beiden Ergebnisse ausdrücklich zuzustimmen.

Für den ersten Fall – die Aufgabe – vergegenwärtige man sich, dass es sich bei den dort entstandenen Verlusten häufig um Beteiligungsverluste handelt, die von vornherein nicht im Quellenstaat berücksichtigt werden können¹⁶¹. Zur Verdeutlichung dient folgendes Beispiel:

M stattet T mit 10 Mio. Euro Eigenkapital aus. T erleidet in den darauffolgenden Jahren stets Verluste; nach fünf Jahren ist das Eigenkapital vollkommen aufgezehrt, und T wird vollbeendet.

In T-Land sind keinerlei Gewinne erzielt worden, mit denen die Verluste verrechnet werden könnten. Insofern kann T-Land die mangelnde Berücksichtigung schwerlich zum

159 So z. B. Heurung/Engel, GmbHR 2010, 1065 (1071). Blumenberg (Fn. 64), 211 (220), sieht einen Unterschied zum Auslaufen des Verlustvortragszeitraums darin, dass die Umstrukturierung auf einer Entscheidung des Steuerpflichtigen beruhe und der Verlustuntergang somit nicht nur auf die Rechtsordnung des Quellenstaats zurückzuführen sei.

160 Breuninger/Ernst, DStR 2009, 1981 (1986); Ditz/Plansky, DB 2009, 1669 (1672); Knipping, IStR 2009, 275 (276 f.).

161 Vgl. zum Ganzen Homburg, IStR 2010, 246 (252).

Vorwurf gemacht werden. Außerdem ist eine Berücksichtigung der Verluste in M-Land sogar sachlich richtig und damit angezeigt. Denn die Verluste bis zur Höhe von 10 Mio. Euro stellen in Wahrheit Verluste der M dar¹⁶²: Sie hat 10 Mio. Euro aus ihrem in M-Land versteuerten Einkommen in die T eingelegt, und dieses Eigenkapital ist nun verloren¹⁶³. Der Abzug in M-Land ist daher im Sinne des überperiodischen Nettoprinzip *geboten*; darüber hinaus wird erst mit der Verlustberücksichtigung durch M-Land eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis verwirklicht.

Im zweiten Fall – der Übertragung – überzeugt das Ergebnis vor dem Hintergrund der Vermeidung einer doppelten Verlustberücksichtigung. Würde der Muttergesellschaft der Verlustabzug auch dann gewährt, wenn die Verluste nach der Übertragung noch genutzt werden können, käme es in der Gesamtschau zu einer doppelten Verlustberücksichtigung. Aus rein europarechtlicher Perspektive könnte man der Auffassung sein, zu vermeiden sei lediglich die Situation, in der die Muttergesellschaft *selbst* den Verlust doppelt nutzt¹⁶⁴. Ökonomisch gesehen ist jedoch eine zweifache Berücksichtigung desselben Verlusts auch durch *zwei verschiedene* Steuerpflichtige genauso abzulehnen wie eine doppelte Besteuerung ein und desselben Gewinns. Zwar kann der Fall eintreten, dass die Muttergesellschaft aus dem Verlustpotential keinen Nutzen zieht, nämlich dann, wenn der Käufer den steuerlichen Wert der Verluste nicht im Kaufpreis vergütet. Aus verschiedenen Gründen kann die Entscheidung über die Verlustnutzung der Muttergesellschaft jedoch schlechterdings nicht am Kaufpreis festgemacht werden. Erstens ist es Sache der Muttergesellschaft, sich das Verlustpotential vergüten zu lassen. Hierbei gilt es zu bedenken, dass Verlustvorträge ohnehin nur einen unter vielen Aspekten darstellen, welche den Kaufpreis bestimmen. Letzteres führt gleichzeitig dazu, dass man zweitens schwerlich nachprüfen kann, ob der Kaufpreis eine Vergütung des Verlusts umfasst.

Kann der Verlust nach Übertragung hingegen nicht genutzt werden (zum Beispiel wegen einer dem § 8c KStG entsprechenden Regelung), besteht die Gefahr einer doppelten Verlustberücksichtigung nicht. Hier ist von einer Finalität und somit von einer Berücksichti-

162 Sofern M und T im Inlandsfall nicht organschaftlich miteinander verbunden sind, scheidet auch hier ein Abzug des Verlusts bei M aus, § 8b Abs. 3 KStG. Aus diesem Grund wird in der Praxis mit neu gegründeten 100 %-Tochtergesellschaften regelmäßig eine Organschaft gebildet.

163 Fälle eines Totalverlusts sind in der Praxis nicht selten, weil das Eintreten in neue Märkte, zumal im Ausland, mit erhöhten Risiken verbunden ist. Um eine Berücksichtigungspflicht für M-Land zu begründen, muss es übrigens gar nicht zum Totalverlust kommen. Abwandlung: T erzielt im ersten Jahr einen Gewinn von 5 Mio. Euro, im zweiten Jahr einen Verlust von 8 Mio. Euro und wird vollbeendet. Das sachlich richtige Ergebnis besteht darin, dass i) T-Land einen Verlustrücktrag zulässt, also 5 Mio. Euro berücksichtigt und ii) M-Land 3 Mio. Euro zum Abzug zulässt.

164 Hey, GmbHR 2006, 113 (117).

gungspflicht seitens des Ansässigkeitsstaats auszugehen. Dem steht – wie unten gezeigt wird – auch nicht entgegen, dass der Verlust aus rechtlichen Gründen untergeht.

Im Betriebsstättenfall ist eine Verlustnutzung durch Dritte unmöglich. Daher wird die *Finalität* hier sowohl bei *Übertragung der Wirtschaftsgüter* als auch bei *Einstellung der Tätigkeit* in der Betriebsstätte daran geknüpft, dass der Steuerpflichtige seine Tätigkeit(en) in dem betreffenden Staat endgültig aufgibt und auf diese Weise ein Abzug der Verluste im Rahmen seiner beschränkten Steuerpflicht ausscheidet. Dieses Ergebnis bedarf keiner gesonderten Bewertung¹⁶⁵.

Neben der Aufgabe und der Übertragung wurde im vorigen Abschnitt auch der Verlustuntergang durch Auslaufen des Verlustvortragszeitraums und durch Umstrukturierungen hinsichtlich der Verlustfinalität untersucht. Bezüglich dieser Ereignisse sind durch das *Wannsee*-Urteil Zweifel aufgekommen, ob sie eine Pflicht zur Verlustberücksichtigung im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft bzw. des Stammhauses begründen. Im Fokus steht hierbei, ob zwischen *rechtlicher* und *tatsächlicher* Finalität unterschieden werden muss.

In den Rechtssachen *Marks & Spencer* und *Lidl Belgium* war eine derartige Unterscheidung nicht angelegt. Beide Entscheidungen gehen ohne weitere Einschränkungen davon aus, dass der Ausschluss der Verlustverrechnung dann unverhältnismäßig ist, wenn die Verluste im Quellenstaat nicht mehr berücksichtigt werden können. In diesem Fall kann die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit nicht mehr gerechtfertigt werden. Aus welchem Grund der Verlustabzug im Quellenstaat ausscheidet, ist nach diesen Urteilen für die Einstufung als unverhältnismäßige Beschränkung der Niederlassungsfreiheit irrelevant: In dem Moment des endgültigen Verlustuntergangs liegt ein Verstoß gegen Unionsrecht¹⁶⁶ seitens des Ansässigkeitsstaats vor.

Noch bedeutsamer ist aber Folgendes: Verluste können niemals aus rein tatsächlichen Gründen untergehen. Ein Realakt wie die Aufgabe der gewerblichen Tätigkeit kann isoliert nicht zu einem Verlustuntergang im Quellenstaat führen. Vielmehr ergibt sich der Verlustuntergang aus diesem Tatbestand in Kombination mit der jeweils einschlägigen Rechtsnorm des Quellenstaats. Dies entspricht dem allgemeinen Prinzip, dass sich Rechts-

165 Die Ansicht der Verwaltung, wonach in Betriebsstätten erlittene Verluste niemals final werden, weil der Steuerpflichtige jederzeit die Möglichkeit habe, eine neue Betriebsstätte in dem betreffenden Staat zu eröffnen (BayLfSt v. 19. Februar 2010 (Fn. 158), unter B. I.), vermag nicht zu überzeugen. Denn unter dieser Annahme gäbe es von vornherein keinen Anwendungsbereich für das EuGH-Urteil in Sachen *Lidl Belgium*.

166 Hierzu ausführlich Rehm/Nagler, IStR 2008, 129 (136).

folgen immer durch Subsumtion von Tatbeständen unter Rechtsnormen ergeben und niemals aus Tatbeständen allein. Würde der Quellenstaat Dauerverluste im Wege einer Auszahlung berücksichtigen (negative Einkommensteuer), könnte der Steuerpflichtige sie stets verrechnen. Somit beruht die Möglichkeit der Entstehung finaler Verluste unter anderem darauf, dass die meisten Steuerrechtsordnungen keine Auszahlung vorsehen; auch bei Aufgabe der Tätigkeit ist daher die Finalität eines Verlusts auf die einschlägige Rechtsnorm zurückzuführen.

Vor allem das vorstehende Argument spricht gegen die Unterscheidung zwischen *rechtlicher* und *tatsächlicher* Finalität und für eine Pflicht des Ansässigkeitsstaats, auch solche Verluste anzuerkennen, welche durch Ablauf des Verlustvortragszeitraums¹⁶⁷, durch Umwandlung¹⁶⁸ oder durch Übertragung bei einer dem § 8c KStG entsprechenden Regelung¹⁶⁹ untergehen. Für eine abschließende Klärung dieser Fragen bedarf es jedoch weiterer Entscheidungen des EuGH¹⁷⁰.

Zusammengefasst müssen Auslandsverluste gemäß der vom EuGH vorgenommenen Auslegung des Unionsrechts in bestimmten Fällen im Inland zum Abzug zugelassen werden: Mindestens besteht die Pflicht zur Berücksichtigung bei Aufgabe der Geschäftstätigkeit einer Tochtergesellschaft bzw. bei Aufgabe einer Betriebsstätte, wenn keine andere Möglichkeit zum Verlustabzug im Quellenstaat besteht. Darüber hinaus sind Verluste nach der hier vertretenen Ansicht auch dann anzuerkennen, wenn sie i) bei Übertragung einer Tochtergesellschaft oder anderen Umstrukturierungsmaßnahmen untergehen, (ii) nach Übertragung einer Betriebsstätte nicht mehr genutzt werden können oder iii) wegen Ablauf des Verlustvortragszeitraums nicht mehr abgezogen werden können.

167 Gl. A. Knipping, IStR 2009, 275 (276) m. w. N.; Witt, Ubg 2010, 737 (743), der zutreffend darauf hinweist, dass es der Niederlassungsfreiheit entgegenstünde, wenn der Steuerpflichtige sein Engagement im Quellenstaat allein um eines Verlustausgleichs im Ansässigkeitsstaat willen innerhalb des Verlustvortragszeitraums beenden müsste. Vor der Entscheidung *Wannsee* war ohnehin der weit überwiegende Teil des Schrifttums von einer Pflicht zur Berücksichtigung bei Auslaufen des Verlustvortragszeitraums ausgegangen, vgl. z. B. Heger, JurisPR SteuerR 47/2008, Anm. 1; Hey, GmbHR 2006, 113 (115); Mayr, BB 2008, 1816 (1817); Sedemund, DB 2008, 1120 (1122). Auch in der britischen Anschlussentscheidung zu *Marks & Spencer* finden sich derartige Überlegungen, vgl. High Court of Justice v. 10. April 2006, Case No: CH/2003/APP/0054 (*Marks & Spencer Plc versus David Halsey (HM Inspector of Taxes)*), EWHC 811 (Ch), Tz. 39.

168 Gl. A. Breuninger/Ernst, DStR 2009, 1981 ff., die als Beispiel einen Formwechsel betrachten. Ebenso wohl auch Blumenberg (Fn. 64), 211 (220).

169 Gl. A. van Lishaut, FR 2009, 1030 (1036).

170 Gl. A. Hohenwarter, Verlustverwertung im Konzern, 2010, 333.

4. Zeitpunkt der Verlustberücksichtigung

Nachdem herausgearbeitet wurde, unter welchen Umständen von einer Verlustfinalität auszugehen ist, bleibt zu klären, in welchem Veranlagungszeitraum finale Verluste im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft bzw. des Stammhauses zu verrechnen sind.

Als Zeitpunkt der Verlustberücksichtigung kommen einerseits die Verlustentstehungsjahre und andererseits das Jahr, in dem die Verluste final werden (Finalitätsjahr), in Betracht. Den Urteilen des EuGH lässt sich keine konkrete Aussage darüber entnehmen, wann die Verluste zu berücksichtigen sind. Denn er hat lediglich entschieden, wann der Ausschluss der Verlustverrechnung unionsrechtswidrig ist. Ausgangspunkt für die zeitliche Zuordnung des Verlusts bleiben daher die innerstaatlichen Vorschriften¹⁷¹. Dabei ist jedoch wiederum den unionsrechtlichen Anforderungen – zuvörderst dem Gebot der Gleichbehandlung von Inlands- und Auslandsfall – Rechnung zu tragen. Welche Folgen ergäben sich, wenn der Gesetzgeber den Verlustabzug im Entstehungsjahr bzw. im Finalitätsjahr gewährte? Und inwiefern harmonisierten diese Folgen mit dem Unionsrecht?

Bei einem rückwirkenden Abzug im Entstehungsjahr besteht eine weitgehende Gleichbehandlung zwischen grenzüberschreitendem und inländischem Sachverhalt. Denn in dem Moment, in dem der *Tatbestand* der Verlustfinalität eintritt, ergibt sich die *Rechtsfolge* wie im Inlandsfall¹⁷²: Dem grenzüberschreitend tätigen Steuerpflichtigen wird ein phasengleicher Abzug des Verlusts gewährt. Zwar erleidet er Liquiditäts- und Zinsnachteile, weil seine Verluste erst bei Eintreten der Finalität rückwirkend abgezogen werden. Diese Nachteile hatte der EuGH jedoch in den Urteilen *Marks & Spencer* und *Lidl Belgium* ausdrücklich akzeptiert¹⁷³, indem er vom Ansässigkeitsstaat nicht die Anwendung der Nachversteuerungsmethode verlangte¹⁷⁴.

171 Gl. A. Hey, StuW 2010, 301 (313).

172 Graw, DB 2010, 2469 (2473); Homburg, IStR 2009, 350 (352); von Brocke/Auer, DStR 2011, 57 (58).

173 Dies wurde angesichts früherer Entscheidungen, in denen der EuGH derartige Nachteile beanstandet hatte (EuGH v. 8. März 2001, Rs. C-397/98 und C-410/98 (Hoechst-Metallgesellschaft), Slg. 2001, I-1727, Tz. 54 ff.; v. 21. November 2002, Rs. C-436/00 (X und Y), Slg. 2002, I-10829, Tz. 36 ff.; v. 12. Dezember 2006, Rs. C-446/04 (Test Claimants in the FII Group Litigation), Slg. 2006, I-11753, Tz. 96 f. und 153 f.; v. 29. März 2007, Rs. C-347/04 (Rewe Zentralfinanz), Slg. 2007, I-2647, Tz. 29), kritisch aufgenommen, vgl. z. B. Hey, GmbHR 2006, 113 (116); Kessler/Eicke, IStR 2008, 581 (583).

174 Weniger belastende Maßnahmen (wie die Nachversteuerungsmethode) stellte der EuGH unter Harmonisierungsvorbehalt, EuGH v. 13. Dezember 2005, Rs. C-446/03 (Marks & Spencer), Slg. 2005, I-10837, Tz. 58.

Für die Zuordnung zum Entstehungsjahr spricht auch die Vermeidung einer doppelten Verlustberücksichtigung (double dip)¹⁷⁵. Denn im Betriebsstättenfall wirken sich die Verluste über den negativen Progressionsvorbehalt bereits im Entstehungsjahr steuermindernd aus. Bei einer späteren Berücksichtigung im Finalitätsjahr würden dieselben Verluste somit ein zweites Mal herangezogen.

Aus den genannten Gründen ergibt sich die Pflicht des Ansässigkeitsstaats zur Verlustverrechnung im Entstehungsjahr¹⁷⁶. Die entgegenstehende Ansicht, der Abzug im Finalitätsjahr „dürfte (...) dem vom EuGH hervorgehobenen Auffangcharakter eher entsprechen“¹⁷⁷, verkennt, dass der Ausschluss der Verlustverrechnung bei finalen Verlusten nicht mehr gerechtfertigt¹⁷⁸ werden kann.

In einer Zuordnung zum Finalitätsjahr wird zuweilen eine Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens gesehen¹⁷⁹. Jedoch wird nicht ersichtlich, worin diese Vereinfachung genau bestehen soll. Die in den einzelnen Jahren entstandenen Verluste müssen ohnehin ermittelt werden; ob sie anschließend dem jeweiligen Entstehungsjahr oder aber in einer Summe dem Finalitätsjahr zugerechnet werden, macht keinen entscheidenden Unterschied.

III. Umsetzung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs in Deutschland

Auf Grundlage der bisherigen Erkenntnisse werden im Folgenden die Auswirkungen der Rechtsprechung des EuGH auf das nationale Steuerrecht betrachtet. Zunächst ist zu analysieren, wie der Bundesfinanzhof und die Finanzgerichte den Finalitätsbegriff des Gerichtshofs umgesetzt haben (Abschnitt 1). Interessanterweise hat sich der BFH auch im rein nationalen Kontext des Aussetzungsbeschlusses zur Mindestbesteuerung mit der Finalität von Verlusten auseinandergesetzt, was die Frage nach Parallelen aufwirft (Abschnitt 2). In Abschnitt 3 wird schließlich verdeutlicht, dass der derzeitige Zustand finanzgerichtlicher Konkretisierung der EuGH-Rechtsprechung den unionsrechtlichen Vorgaben nicht entspricht. Vielmehr muss der Gesetzgeber selbst tätig werden und die nationale Rechtslage den unionsrechtlichen Anforderungen anpassen.

175 de Weerth, IStR 2008, 405 (405); Hohenwarter (Fn. 170), 533; Mayr, BB 2008, 1816 (1819).

176 Im Ergebnis ebenso Cordewener, IWB 2009, Fach 11, Gruppe 2, 983 (990); Heurung/Engel/Thiedemann, FR 2011, 212 (217); Hey, StuW 2010, 301 (313).

177 van Lishaut, FR 2009, 1030 (1036).

178 Zutreffend Homburg, IStR 2009, 350 (352).

179 Vgl. insbesondere die in Abschnitt III. 2. besprochenen Urteile.

1. Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der Finanzgerichte

Über den Anwendungsvorrang¹⁸⁰ des Unionsrechts vor entgegenstehendem nationalem Recht wirken sich die Vorgaben des EuGH unmittelbar auf das deutsche Steuerrecht aus. Für den BFH und die Finanzgerichte ergibt sich in diesem Zusammenhang aus Art. 4 Abs. 3 EUV (ex Art. 10 EGV) die Pflicht zur unionsrechtskonformen Auslegung der nationalen Vorschriften¹⁸¹.

Für die Thematik des vorliegenden Beitrags folgt daraus, dass BFH und Finanzgerichte ihrer Rechtsprechung zur grenzüberschreitenden Verlustverrechnung den Finalitätsbegriff des EuGH zugrunde legen müssen. Im Folgenden wird daher ermittelt, inwieweit die Rechtsprechung der Gerichte in Einklang mit der Auffassung des EuGH steht bzw. inwieweit entschieden wurde, obwohl gemäß Art. 267 Abs. 3 AEUV eine Vorlage zum EuGH erforderlich gewesen wäre.

a) Finalität von Verlusten

Zuerst stellt sich die Frage, unter welchen Umständen der BFH und die Finanzgerichte in ihren einschlägigen Entscheidungen von einer Verlustfinalität ausgingen. Wie zu erwarten, beziehen sich auch die Gerichte auf die EuGH-Urteile in den Rechtssachen *Marks & Spencer*, *Lidl Belgium* und *Wannsee*.

In seinem Schlussurteil zu *Lidl Belgium* verwies der BFH die Sache zurück an das Finanzgericht, weil in der mündlichen Verhandlung vor dem EuGH bekannt geworden war, dass die betreffenden Verluste der Betriebsstätte in einem späteren Veranlagungszeitraum berücksichtigt worden waren¹⁸². Hiermit entsprach er der Rechtsprechung des EuGH, wonach Deutschland den Verlust nur zum Abzug hätte zulassen müssen, wenn dieser im Betriebsstättenstaat nicht mehr hätte abgezogen werden können.

Unter Verweis auf das genannte BFH-Urteil führte das FG Düsseldorf in seiner Entscheidung vom 8. September 2009 aus, ein Verlustabzug könne nur gewährt werden, wenn der Verlust im Streitjahr final sei¹⁸³. In dem zugrundeliegenden Fall war die Klägerin organisch mit einer GmbH verbunden, die eine Betriebsstätte in Frankreich unterhielt. Im Streitjahr erzielte die Betriebsstätte einen Verlust, der zum Teil nach Ablauf des vom französischen Steuerrecht vorgesehenen Verlustvortragszeitraums von fünf Jahren endgül-

180 Grundlegend EuGH v. 15. Juli 1964, Rs. 6/64 (Costa/E.N.E.L.), Slg. 1964, 1251 (1270).

181 Kahl, in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 4. Auflage 2011, Art. 4 EUV Tz. 76 und 92; von Bogdandy/Schill, in Grabitz/Hilf/Nettesheim, EUV/AEUV, 43. Auflage 2011, Art. 4 EUV Tz. 94.

182 BFH v. 17. Juli 2008, I R 84/04, BStBl. 2009 II, 630, unter III. 3.

183 FG Düsseldorf v. 8. September 2009, 6 K 308/04 K, EFG 2010, 389, Tz. 19.

tig nicht mehr verrechnet werden konnte. Weil jedenfalls im Streitjahr selbst keine Finalität vorlag, äußerte sich das Gericht zu der Frage, wann diese eintritt, nicht.

Das FG Hamburg knüpfte in seinem Urteil vom 18. November 2009 direkt an die in *Marks & Spencer* und *Lidl Belgium* genannten Finalitätskriterien an: Es prüfte explizit, ob die Verluste zweier in Frankreich belegenen Betriebsstätten der Klägerin durch Rücktrag, Vortrag oder Übertragung auf Dritte genutzt werden konnten¹⁸⁴. Weil dies zu verneinen war, stellte das Gericht fest, die Verluste seien im Zuge der endgültigen Aufgabe der Betriebsstätten final geworden. Dem stehe auch das *Wannsee*-Urteil des EuGH nicht entgegen¹⁸⁵. Denn dieses betreffe nicht die im vorliegenden Sachverhalt verwirklichte Situation eines aus *tatsächlichen* Gründen untergegangenen Verlusts. Letzterer sei weiterhin nach dem Urteil *Lidl Belgium* beim inländischen Stammhaus abziehbar. Mit seinen Überlegungen dürfte das FG Hamburg das Merkmal *Verlustfinalität* im Sinne des EuGH ausgelegt haben.

Bedeutung sollte die Entscheidung in der Rechtssache *Wannsee* wenig später im BFH-Urteil vom 3. Februar 2010¹⁸⁶ erlangen. Hierin hatte der BFH über die Unionsrechtskonformität der Nachversteuerungsmethode bezogen auf in Luxemburg erlittene Betriebsstättenverluste zu entscheiden¹⁸⁷. Fraglich war – wie in der Rechtssache *Wannsee* –, ob die Klägerin im Streitjahr von der Nachversteuerung zu verschonen war. Denn durch den auf fünf Jahre begrenzten Verlustvortragszeitraum im Betriebsstättenstaat Luxemburg war der Verlustabzug im Ergebnis endgültig verhindert worden. In Anbetracht des *Wannsee*-Urteils ging der BFH von einer „acte clair“-Situation¹⁸⁸ aus und entschied ohne Vorlage an den EuGH, Deutschland sei nicht verpflichtet, den sich aus dem luxemburgischen Steuerrecht ergebenden Nachteil auszugleichen¹⁸⁹. Daran ändere auch die Tatsache nichts, dass der Verlustabzug in Luxemburg in nicht diskriminierender Weise beschränkt sei. Ob die Unionsrechtslage hier wirklich so „klar“ war, erscheint angesichts der sehr unterschied-

184 FG Hamburg v. 18. November 2009, 6 K 147/08, EFG 2010, 265, unter a. bb. f.

185 Hier und im Folgenden FG Hamburg v. 18. November 2009, 6 K 147/08, EFG 2010, 265, unter a. dd.

186 BFH v. 3. Februar 2010, I R 23/09, BStBl. 2010 II, 599 (dagegen Verfassungsbeschwerde BVerfG 2 BvR 1177/10).

187 Die Vorinstanz hatte aus Gründen der Verfahrensbeschleunigung auf eine Auseinandersetzung mit den europarechtlichen Fragen verzichtet, vgl. FG Köln v. 5. Februar 2009, 9 K 654/03, EFG 2009, 1754.

188 Grundlegend zur acte clair-Doktrin EuGH v. 6. Oktober 1982, Rs. C-283/81 (C.I.L.F.I.T.), Slg. 1982, 3415. Vgl. dazu Wegener, in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 4. Auflage 2011, Art. 267 AEUV Tz. 32.

189 Hier und im Folgenden BFH v. 3. Februar 2010, I R 23/09, BStBl. 2010 II, 599, unter II. 5.

lichen Interpretationen des *Wannsee*-Urteils¹⁹⁰ durchaus fraglich. Insofern wäre eine erneute Vorlage vielleicht erforderlich, mindestens jedoch zu begrüßen gewesen.

Mit seinen beiden Urteilen vom 9. Juni 2010 (I R 100/09¹⁹¹ und I R 107/09¹⁹²), die als Revisionsentscheidungen zu den oben genannten Urteilen des FG Düsseldorf bzw. des FG Hamburg ergingen, hatte der BFH schließlich Gelegenheit, Linien seiner Rechtsprechung aufzuzeigen. In den Leitsätzen bestätigte der BFH zunächst die Symmetriethese, wonach Deutschland bei Anwendung der Freistellungsmethode auch für Verluste kein Besteuerungsrecht hat¹⁹³. Sodann führte er im Anschluss an das EuGH-Urteil *Lidl Belgium*¹⁹⁴ aus, ein Verlustabzug komme abweichend hiervon nur ausnahmsweise in Betracht, soweit die Verluste im Quellenstaat unter keinen Umständen verwertbar seien¹⁹⁵. Im Anschluss an das *Wannsee*-Urteil des EuGH¹⁹⁶ fehle es an einer derartigen Finalität, wenn der Betriebsstättenstaat nur einen zeitlich begrenzten Verlustvortrag zulässt. Wenn die Betriebsstättenverluste hingegen aus tatsächlichen Gründen nicht mehr berücksichtigt werden können, sei die Finalität gegeben¹⁹⁷.

Demnach verfolgt der BFH den weiter oben beschriebenen Ansatz¹⁹⁸, zwischen Finalität aus rechtlichen Gründen einerseits und Finalität aus tatsächlichen Gründen andererseits zu unterscheiden. In die Kategorie *rechtlicher* Finalität fällt nach Auffassung des I. Senats der Verlustuntergang durch Ablauf des Vortragszeitraums im Quellenstaat. In seinen Urteilen begründete er dies mit den Ausführungen des EuGH in der Rechtssache *Wannsee*¹⁹⁹. Zwar habe der EuGH die Aussage, ein Staat müsse nicht die eventuell ungünstigen Auswirkungen einer Regelung eines anderen Staats berücksichtigen, in Zusammenhang mit der Nachversteuerung als asymmetrischem Konzept des Verlustabzugs getroffen. Bei einem symmetrischen Konzept, das den Verlustabzug von vornherein ausschließt, könne jedoch nichts anderes gelten.

190 Vgl. Abschnitt II. 3. b).

191 BFH v. 9. Juni 2010, I R 100/09, BFHE 230, 30, BStBl. 2010 II, 1065.

192 BFH v. 9. Juni 2010, I R 107/09, BFHE 230, 35.

193 BFH v. 9. Juni 2010, I R 100/09, BFHE 230, 30, BStBl. 2010 II, 1065, 1. Leitsatz; v. 9. Juni 2010, I R 107/09, BFHE 230, 35, 1. Leitsatz.

194 EuGH v. 15. Mai 2008, Rs. C-414/06 (*Lidl Belgium*), Slg. 2008, I-3601.

195 Hier und im Folgenden BFH v. 9. Juni 2010, I R 100/09, BFHE 230, 30, BStBl. 2010 II, 1065, 2. Leitsatz; v. 9. Juni 2010, I R 107/09, BFHE 230, 35, 2. Leitsatz.

196 EuGH v. 23. Oktober 2008, Rs. C-157/07 (*Krankenheim Ruhesitz am Wannsee*), Slg. 2008, I-8061.

197 BFH v. 9. Juni 2010, I R 107/09, BFHE 230, 35, 2. Leitsatz.

198 Vgl. Abschnitt II. 3. b).

199 Hier und im Folgenden BFH v. 9. Juni 2010, I R 100/09, BFHE 230, 30, BStBl. 2010 II, 1065, unter II. 3. a); v. 9. Juni 2010, I R 107/09, BFHE 230, 35, unter B. I. 3. a).

Von *tatsächlicher* Finalität geht der BFH dann aus, „wenn die Verluste im Ausland unbeschadet der dort herrschenden rechtlichen Rahmenbedingungen definitiv keiner anderweitigen Berücksichtigung mehr zugänglich sind“²⁰⁰. In einem *obiter dictum* führte er aus, so verhalte es sich etwa bei Umwandlung der Betriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft, bei entgeltlicher oder unentgeltlicher Übertragung der Betriebsstätte oder bei ihrer endgültigen Aufgabe (§ 2a Abs. 4 Satz 1 in Verbindung mit § 52 Abs. 3 Satz 2 EStG 1997 in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002)²⁰¹. Die alte Vorschrift unterstelle die Endgültigkeit von Verlusten in diesen Situationen zwar in Zusammenhang mit der Nachversteuerungsregelung des § 2a Abs. 3 EStG a. F. Sofern eine künftige Verlustnutzung im Betriebsstättenstaat durch eines der genannten Ereignisse ausgeschlossen sei, müsse man jedoch auch von einer Finalität im Sinne der Rechtsprechung des EuGH ausgehen, weil diese Rechtsprechung andernfalls von vornherein leerliefe. Schließlich fügte der BFH hinzu, die Finalität des Verlusts entfalle nachträglich, falls es in einem späteren Veranlagungszeitraum zu einer Nutzung des Verlusts im Betriebsstättenstaat komme, zum Beispiel bei Eröffnung einer neuen Betriebsstätte²⁰².

Auf Basis dieser Überlegungen zur rechtlichen und tatsächlichen Finalität kam der BFH in der Rechtssache I R 100/09 (Vorinstanz: FG Düsseldorf²⁰³) zu dem Ergebnis, dass Deutschland die Verluste der französischen Betriebsstätte nicht berücksichtigen musste, weil sie wegen des auf fünf Jahre begrenzten Verlustvortrags untergegangen waren²⁰⁴. Laut Urteil in der Rechtssache I R 107/09 (Vorinstanz: FG Hamburg²⁰⁵) bestand hingegen grundsätzlich²⁰⁶ die Pflicht Deutschlands, die Betriebsstättenverluste anzuerkennen²⁰⁷. Denn hier war der mangelnde Verlustabzug auf die Aufgabe der beiden französischen Betriebsstätten zurückzuführen.

Gerade angesichts der in Abschnitt II dargestellten Offenheit der EuGH-Rechtsprechung stellt sich die Frage, inwiefern die Konkretisierung durch den BFH den unionsrechtlichen Vorgaben, die in den Urteilen des EuGH zum Ausdruck kommen, entspricht. Zuerst sei

200 BFH v. 9. Juni 2010, I R 107/09, BFHE 230, 35, unter B. I. 3. b).

201 Hier und im Folgenden BFH v. 9. Juni 2010, I R 107/09, BFHE 230, 35, unter B. I. 3. b).

202 BFH v. 9. Juni 2010, I R 107/09, BFHE 230, 35, unter B. I. 3. b). Der BFH erkennt darin ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO und hält dementsprechend eine Bescheidänderung für möglich.

203 FG Düsseldorf v. 8. September 2009, 6 K 308/04 K, EFG 2010, 389.

204 BFH v. 9. Juni 2010, I R 100/09, BFHE 230, 30, BStBl. 2010 II, 1065, unter II. 3. b).

205 FG Hamburg v. 18. November 2009, 6 K 147/08, EFG 2010, 265.

206 Die Klägerin hatte teilweise keinen Erfolg, weil sie entgegen der Auffassung des BFH einen Abzug der Verluste im Entstehungsjahr begehrte. Dazu sogleich in Abschnitt 1. b).

207 Hier und im Folgenden BFH v. 9. Juni 2010, I R 107/09, BFHE 230, 35, unter B. I. 3. c).

nochmals darauf hingewiesen, dass die Unionsrechtslage im Hinblick auf die vom BFH vorgenommene Unterscheidung zwischen rechtlicher und tatsächlicher Finalität als unsicher anzusehen ist²⁰⁸. Hinsichtlich der Situationen, in denen der I. Senat von einer *tatsächlichen* Finalität ausgeht, ergibt sich ein differenziertes Bild. Soweit der BFH die *endgültige Aufgabe* einer Betriebsstätte als finalitätsbegründendes Ereignis qualifiziert, dürfte er den unionsrechtlichen Vorgaben entsprechen²⁰⁹. Ob jedoch eine *Umwandlung* (also eine Einbringung des Betriebsstättenvermögens in eine neugegründete Kapitalgesellschaft) eine Verlustfinalität im Sinne der EuGH-Rechtsprechung herbeiführt, ist im Schrifttum umstritten. Der Steuerpflichtige habe in einem solchen Fall nicht – wie in Tz. 55 des Urteils *Marks & Spencer* gefordert – alle Möglichkeiten zur Verlustverrechnung *ausgeschöpft*²¹⁰. Außerdem könne er, wenn Verluste bei Umwandlung vom Ansässigkeitsstaat des Stammhauses berücksichtigt würden, frei entscheiden, ob er i) durch Fortführung der Betriebsstätte die Verluste im Ausland geltend macht oder ii) durch Umwandlung die Verluste ins Inland transferiert²¹¹. Diese Bedenken sind nicht gänzlich von der Hand zu weisen²¹². Indessen beruht diese Ansicht auf einer sehr restriktiven Lesart des Urteils *Marks & Spencer*. Man betrachte einen Steuerpflichtigen, der aus wirtschaftlichen Gründen seine Tätigkeit im Ausland nicht mehr über eine Betriebsstätte, sondern fortan über eine Tochterkapitalgesellschaft ausübt. Wenn er seine Verlustvorträge nach der Einbringung im Quellenstaat nicht mehr geltend machen kann, wird er zweifellos in seiner Niederlassungsfreiheit beschränkt. Dass der EuGH mit seiner Formulierung in Tz. 55 der *Marks & Spencer*-Entscheidung die Pflicht zur Verlustberücksichtigung bei Umstrukturierungsmaßnahmen von vornherein ausschließen wollte, ist wenig wahrscheinlich. Allenfalls ein etwaiges Missbrauchs- und Gestaltungspotential könnte in diesen Fällen die Nichtberücksichtigung durch den Ansässigkeitsstaat rechtfertigen. Werden dagegen auch wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungsmaßnahmen behindert, ergibt sich ein Widerspruch zum Binnenmarktziel. Sofern der Steuerpflichtige nach der Einbringung keine Möglichkeit zur Verlustnutzung im Quellenstaat hat, könnten die Möglichkeiten im betrachteten Fall durchaus als *ausgeschöpft* angesehen werden²¹³. Beide Ansichten erscheinen

208 Vgl. Abschnitt II. 3. b) und die Ausführungen zum BFH-Urteil vom 3. Februar 2010, I R 23/09.

209 Vgl. von Brocke/Auer, DStR 2011, 57 (58); vgl. auch Abschnitt II. 3. a). A. A. Benecke/Staats, IStR 2010, 668 (668), die „zumindest“ eine Liquidation des inländischen Stammhauses für erforderlich halten.

210 Mayr, BB 2008, 1816 (1817 f.).

211 Heurung/Engel, GmbHR 2010, 1065 (1070). Ähnlich Benecke/Staats, IStR 2010, 668 (668).

212 So auch von Brocke/Auer, DStR 2011, 57 (59).

213 Im Ergebnis ebenso Thömmes, IWB 2008, Fach 11A, 1185 (1190).

vertretbar; eine abschließende Aussage lässt sich beim derzeitigen Stand der Rechtsprechung daher nicht treffen.

Dieselbe Lage ergibt sich bei bestimmten Fällen der Übertragung des Betriebsstättenvermögens. Indem der BFH pauschal „die Übertragung“ als finalitätsbegründend einstuft, bezieht er auch *konzerninterne* Übertragungen ein, bei denen der Steuerpflichtige wiederum prinzipiell zwischen Abzug im Ausland und Abzug im Inland wählen könnte²¹⁴. Da eine generelle Nichteinbeziehung in den Katalog finalitätsbegründender Ereignisse auch hier wirtschaftlich sinnvolle Maßnahmen träge, erscheint die Unionsrechtslage in dieser Hinsicht ebenfalls nicht endgültig geklärt. Anders verhält es sich bei Übertragungen an konzernfremde Dritte. Hier dürften die Ausführungen in Abschnitt II. 3. a) gelten, wonach Verluste bei Übertragung des Betriebsstättenvermögens final werden, wenn der Steuerpflichtige gleichzeitig seine gesamte Tätigkeit im Quellenstaat einstellt. Dem BFH dürfte diesbezüglich eine korrekte Umsetzung der EuGH-Rechtsprechung zu attestieren sein²¹⁵.

Zusammengefasst ist nicht auszuschließen, dass der I. Senat den Finalitätsbegriff des EuGH einerseits zu eng interpretiert, indem er bei Ablauf des Verlustvortragszeitraums keine Pflicht zur Berücksichtigung im Ansässigkeitsstaat sieht. Andererseits geht er möglicherweise über das vom EuGH Geforderte hinaus, indem er auch die Umwandlung sowie die konzerninterne Übertragung unter den Begriff subsumiert.

Wie die vorstehenden Ausführungen verdeutlichen, haben nationale Gerichte im Hinblick auf den Betriebsstättenfall bereits eine Konkretisierung der Verlustfinalität vorgenommen²¹⁶. Zumindest in einem Fall ist es im Ergebnis zu einer grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung gekommen. Anders verhält es sich freilich in Bezug auf den Konzernfall. Hierzu sind überhaupt erst drei Urteile ergangen, und die Frage, unter welchen Umständen Verluste ausländischer Tochtergesellschaften bei der inländischen Muttergesellschaft abgezogen werden dürfen, kann keineswegs als geklärt angesehen werden. Wann von einer Verlustfinalität auszugehen ist, wurde in den Entscheidungen allenfalls am Rande angesprochen; im Zentrum stand die Frage der Vergleichbarkeit der Sachverhalte im Hinblick auf das Erfordernis eines GAV.

In der ersten deutschen Anschlussentscheidung zum EuGH-Urteil in der Rechtssache *Marks & Spencer* lehnte das Niedersächsische Finanzgericht eine grenzüberschreitende

214 Heurung/Engel, GmbHR 2010, 1065 (1070).

215 Gl. A. Heurung/Engel, GmbHR 2010, 1065 (1069 f.).

216 Dieses Vorgehen ist angesichts des im Grundgesetz verankerten Gewaltenteilungsgrundsatzes nicht unbedenklich, vgl. Abschnitt 3.

Verlustverrechnung ab²¹⁷. Die Klägerin, eine deutsche Holding AG, hatte begehrt, die Verluste ihrer in Italien ansässigen Tochtergesellschaften von ihrem inländischen Einkommen abzuziehen. Eine künftige Verrechnung der Verluste in Italien sei wegen Einstellung der Geschäftstätigkeit ausgeschlossen. Das Gericht erkannte in dem doppelten Inlandsbezug der Organschaftsregelungen eine offene und in dem Erfordernis eines GAV eine versteckte Diskriminierung²¹⁸. Anstelle des GAV forderte es jedoch eine im Vorhinein eingegangene schuldrechtliche Verpflichtung zur Verlustübernahme seitens der Muttergesellschaft, weil es andernfalls an der Vergleichbarkeit mit einer Organschaft fehle²¹⁹. Eine solche Verpflichtung war die Klägerin gegenüber ihren Tochterkapitalgesellschaften nicht eingegangen.

In seiner Entscheidung vom 17. März 2010 sah auch das FG Rheinland-Pfalz keine Notwendigkeit einer Verlustberücksichtigung im Inland²²⁰. Hier hatte die Klägerin, eine inländische AG, den Abzug der Verluste ihrer dänischen Tochterkapitalgesellschaft von ihrem inländischen Einkommen begehrt, nachdem letztere ihre Geschäftstätigkeit eingestellt hatte. Nach Auffassung des Gerichts bestand das zutreffende Vergleichspaar aus einer inländischen Muttergesellschaft mit inländischer Tochtergesellschaft ohne GAV einerseits und einer inländischen Muttergesellschaft mit ausländischer Tochtergesellschaft ohne GAV andererseits²²¹. Weil in beiden Fällen keine Verlustverrechnung möglich ist, vermochte es keine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit zu erkennen. Falls man dennoch von einer solchen Beschränkung auszugehen habe, müssten die beiden Gesellschaften einen dem GAV entsprechenden Vertrag auf schuldrechtlicher Basis abgeschlossen haben, zumindest jedoch sei eine zivilrechtliche Vereinbarung zur Verlustübernahme durch die Muttergesellschaft zu fordern²²². Auch in diesem Fall konnte die Klägerin derartige schuldrechtliche Vereinbarungen nicht vorweisen.

Die beiden finanzgerichtlichen Entscheidungen – insbesondere die Forderung nach einer Verlustübernahmeverpflichtung – haben im Schrifttum großen Widerspruch erfahren²²³.

217 Niedersächsisches FG v. 11. Februar 2010, 6 K 406/08, EFG 2010, 815.

218 Niedersächsisches FG v. 11. Februar 2010, 6 K 406/08, EFG 2010, 815, unter III. 2. b) aa) und bb).

219 Niedersächsisches FG v. 11. Februar 2010, 6 K 406/08, EFG 2010, 815, unter III. 2. b) cc).

220 FG Rheinland-Pfalz v. 17. März 2010, 1 K 2406/07, EFG 2010, 1632.

221 Hier und im Folgenden FG Rheinland-Pfalz v. 17. März 2010, 1 K 2406/07, EFG 2010, 1632, unter B. II. 2. b).

222 FG Rheinland-Pfalz v. 17. März 2010, 1 K 2406/07, EFG 2010, 1632, unter B. II. 2. c).

223 Vgl. z. B. Graw, DB 2010, 2469 (2471 f.); Hey, StuW 2010, 301 (314); Homburg, IStR 2010, 246 (248 ff.); Rublack, FR 2010, 791 (793 ff.) bzw. vorliegende Dissertation, 12 (18 ff.); von Brocke, DStR 2010, 964 (966 f.); von Brocke/Auer, IWB 2010, 752 (756); Wittkowski/Lindscheid, BB 2010, 3054 (3058 f.). Zustimmend dagegen Witt, Ubg 2010, 737 (741 f.).

Mit großer Spannung wurden daher die Revisionsentscheidungen des BFH erwartet. Man hoffte auf eine höchstrichterliche Entscheidung darüber, unter welchen Umständen grenzüberschreitende Konzernverluste in Deutschland abziehbar sind – gegebenenfalls nach einer Vorlage zum EuGH. Hierzu kam es aber nicht. Vielmehr wies der BFH die Klage aus dem Verfahren vor dem Niedersächsischen FG ohne Auseinandersetzung mit der eigentlichen Streitfrage ab. Denn die Klage richtete sich auf einen Verlustabzug in den Entstehungsjahren, nach Ansicht des BFH kommt ein Abzug jedoch – wie zwischenzeitlich für den Betriebsstättenfall entschieden²²⁴ – nur im Finalitätsjahr in Betracht²²⁵. Vermutlich aus diesem Grund war die Revision zu dem Urteil des FG Rheinland-Pfalz bereits vorher zurückgezogen worden.

b) Zeitpunkt der Verlustberücksichtigung

Es ist deutlich geworden, dass in der Rechtsprechung der nationalen Steuergerichte auch dem Zeitpunkt der Verlustberücksichtigung entscheidungsrelevante Bedeutung zukommt. Wie näher darzustellen ist, hat sich die Rechtsprechung dabei im Ergebnis statt für das Entstehungsjahr für das Finalitätsjahr entschieden, was Anlass zu einer kritischen Würdigung gibt.

In der *Lidl Belgium*-Schlussentscheidung führte der BFH aus, ein phasengleicher Abzug im Streitjahr komme nur dann in Betracht, wenn die Klägerin alle vorgesehenen Möglichkeiten zur Verlustverrechnung tatsächlich ausgeschöpft habe und im Streitjahr keine Möglichkeit bestehe, die Verluste künftig zu nutzen²²⁶. Diese Formulierung sollte sich als zweideutig erweisen. Aus dem Begriff *phasengleich* konnte man folgern, der BFH spreche sich für einen Abzug in den Verlustentstehungsjahren aus. Indes war von einem *phasengleichen Abzug im Streitjahr* die Rede und davon, dass *im Streitjahr keine Möglichkeit zur Verlustnutzung* bestehe. Hiermit konnte eine Berücksichtigung im Finalitätsjahr gemeint sein.

In der Folge schlossen sich das FG Düsseldorf und das FG Rheinland-Pfalz der zweiten Sichtweise an. Das FG Düsseldorf meinte, aus der Verwendung des Begriffs *phasengleich* könne – entgegen der Ansicht der Klägerin – nicht gefolgert werden, ein Verlust müsse bereits im Entstehungsjahr *phasengleich* abgezogen werden²²⁷. Ein Abzug im Entstehungsjahr komme nur dann in Betracht, wenn bereits aus der Perspektive des Entstehungsjahrs

224 BFH v. 9. Juni 2010, I R 107/09, BFHE 230, 35, unter I. 4.

225 BFH v. 9. November 2010, I R 16/10, BFH/NV 2011, 524. Siehe dazu Abschnitt 1. b).

226 BFH v. 17. Juli 2008, I R 84/04, BStBl. 2009 II, 630, unter III. 3.

227 Hier und im Folgenden FG Düsseldorf v. 8. September 2009, 6 K 308/04 K, EFG 2010, 389, Tz. 22 f.

eine Verlustnutzung im Betriebsstättenstaat ausgeschlossen sei. Diese Ausführungen finden sich auch im Urteil des FG Rheinland-Pfalz²²⁸. Das FG Düsseldorf hielt den Abzug im Finalitätsjahr darüber hinaus für weitaus leichter handhabbar und verwies zudem darauf, dass die Verluste ohne Eintritt der Finalität im Quellenstaat auch nicht früher hätten abgezogen werden können²²⁹.

Die Gegenansicht vertrat das FG Hamburg²³⁰. Da es an einer gesetzlichen Regelung fehle, sei der Zeitpunkt nach Maßgabe allgemeiner Besteuerungsgrundsätze unter Berücksichtigung verfahrensrechtlicher Rahmenbedingungen zu bestimmen. Für einen rückwirkenden, phasengleichen Abzug in den Entstehungsjahren sprachen nach Auffassung des Gerichts anschließend die besseren Gründe. Zunächst könne ein periodenübergreifender Verlustvortrag bis zum Finalitätsjahr verfahrensrechtlich nicht nachvollzogen werden, weil kein dem § 10d Abs. 4 EStG entsprechendes Verlustfeststellungsverfahren für ausländische Verluste existiere. Darüber hinaus verhindere der rückwirkende Abzug in den Entstehungsjahren die Gewährung eines „double dip“²³¹. Auf diesem Wege würde außerdem eine effektivere Verlustnutzung gewährleistet, falls das Stammhaus ab dem dem Finalitätsjahr vorangehenden Veranlagungszeitraum Verluste erwirtschaftete. Nicht zuletzt spreche auch der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit für den Abzug in den Entstehungsjahren, weil das Stammhaus die Verluste bereits in diesen Jahren wirtschaftlich trage.

In der Entscheidung vom 9. Juni 2010 (I R 107/09) legte sich der BFH indessen auf den Abzug im Finalitätsjahr fest²³². Zunächst wies er darauf hin, der Verlustabzug richte sich uneingeschränkt nach innerstaatlichen Regelungen. Sodann gestand er zwar ein, der Grundsatz der Leistungsfähigkeit sowie die Gleichbehandlung mit dem Inlandssachverhalt würden für eine Berücksichtigung im Entstehungsjahr sprechen. Beide Aspekte seien jedoch infolge der abkommensrechtlich vereinbarten Freistellung auch von Verlusten für das Entstehungsjahr im Staat des Stammhauses „gewissermaßen suspendiert“²³³. Daher komme auf Basis der Symmetriethese nur ein Abzug im Jahr der Finalität in Betracht. In diesem Zusammenhang sei zu bedenken, dass die Verlustberücksichtigung auch bei einem Verlustvortrag im Betriebsstättenstaat erst in einem späteren Zeitraum erfolge. Der BFH war des Weiteren der Auffassung, die Gefahr eines „double dip“ sei im Regelfall gebannt,

228 FG Rheinland-Pfalz v. 17. März 2010, 1 K 2406/07, EFG 2010, 1632, unter B. II. 2. e.

229 FG Düsseldorf v. 8. September 2009, 6 K 308/04 K, EFG 2010, 389, Tz. 24.

230 FG Hamburg v. 18. November 2009, 6 K 147/08, EFG 2010, 265, unter a. ee.

231 Siehe dazu Abschnitt II. 4.

232 Hier und im Folgenden BFH v. 9. Juni 2010, I R 107/09, BFHE 230, 35, unter B. I. 4.

233 BFH v. 9. Juni 2010, I R 107/09, BFHE 230, 35, unter B. I. 4.

weil nach dem betreffenden Rechtsstand (§§ 2a Abs. 1, 32b Abs. 1 Nr. 3 letzter Halbsatz EStG 1997) die Berücksichtigung freigestellter negativer Einkünfte im Rahmen des Progressionsvorbehalts weitgehend gesperrt sei. Bei Kapitalgesellschaften scheide der Progressionsvorbehalt wegen des linearen Steuersatzes ohnehin aus. Schließlich verwies der BFH auf die Erleichterung der praktischen Handhabung bei einem Abzug im Finalitätsjahr.

Diesen Ansatz übertrug der BFH – wie in Abschnitt 1. a) bereits angedeutet – in seinem Beschluss vom 9. November 2010 (I R 16/10) auf den Fall ausländischer Tochtergesellschaften. Auch hier können demnach Verluste frühestens im Finalitätsjahr abgezogen werden²³⁴. Dem stand laut BFH auch nicht entgegen, dass die Verluste wirtschaftlich den Entstehungsjahren zuzuordnen sind und im Falle einer Organschaft nach §§ 14 ff. KStG das steuerliche Einkommen der Klägerin gemindert hätten, weil ein „gedachtes“ Organisationsverhältnis nicht vereinbart und praktiziert worden war und das Besteuerungsrecht für die Tochtergesellschaften in Italien gelegen hatte.

Die vorstehenden Ausführungen zeigen, dass die Gerichte in ihre Entscheidung über eine Verlustverrechnung im Entstehungs- bzw. im Finalitätsjahr zahlreiche Gesichtspunkte einbezogen haben. Hierbei erscheint das unionsrechtliche Gebot einer Gleichbehandlung mit dem Inlandssachverhalt als gering gewichtet. Dem BFH ist insoweit zuzustimmen, als er meint, der Verlustabzug richte sich uneingeschränkt nach innerstaatlichen Regelungen. Allerdings muss die Anwendung der innerstaatlichen Regelungen ihrerseits den unionsrechtlichen Anforderungen genügen. Die Aussage des I. Senats, die Gleichbehandlung mit dem Inlandssachverhalt sei aufgrund der Freistellung von Verlusten „gewissermaßen suspendiert“²³⁵, überzeugt vor diesem Hintergrund nicht, da das Unionsrecht eine solche Suspension gerade nicht vorsieht.

Eine (weitgehende) Gleichbehandlung zwischen grenzüberschreitendem und inländischem Sachverhalt wird nach den Überlegungen in Abschnitt II. 4. bei Berücksichtigung der Verluste im Entstehungsjahr erreicht. Aus dieser Sicht hätten Finanzgerichte und BFH den Abzug im Entstehungsjahr zulassen müssen.

Ein kurzer Blick auf die anderen Argumente der Gerichte zeigt, dass auch hier – wie es das FG Hamburg formulierte – „die besseren Gründe“ für den Abzug im Entstehungsjahr sprechen, vor allem der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und die Vermeidung eines „double dip“. Die auf die doppelte Verlustberücksichtigung bezogene

234 BFH v. 9. November 2010, I R 16/10, BFH/NV 2011, 524, unter II.

235 BFH v. 9. Juni 2010, I R 107/09, BFHE 230, 35, unter B. I. 4.

Auffassung des BFH vermag nicht zu überzeugen, weil sie zum Teil auf einen früheren Rechtsstand rekurriert.

Da die Auslegung des Unionsrechts hinsichtlich der zeitlichen Zuordnung finaler Verluste augenscheinlich nicht geklärt ist, hätte es indes einer erneuten Vorlage an den EuGH bedurft, zumal dieser Sachverhalt erheblichen Einfluss auf den Entscheidungsausgang hat.

c) Berücksichtigung finaler Verluste in der Gewerbesteuer

Wie in Abschnitt 1. a) dargestellt, haben bisher zwei deutsche Gerichte einem Kläger den Abzug finaler Verluste zugesprochen: das FG Hamburg und der BFH. Beide mussten sich daher zu der daran anschließenden Frage äußern, ob finale Verluste auch die Gewerbesteuer mindern.

Das FG Hamburg lehnte die Berücksichtigung im Rahmen der Gewerbesteuer ab²³⁶: Der Abzug der Verluste bei der Ermittlung des Einkommens nach § 8 KStG sei für Zwecke der Gewerbesteuer nach § 9 Nr. 3 GewStG zu korrigieren. Unionsrechtliche Bedenken bestehen nach Ansicht des Gerichts nicht, weil die Gewerbesteuer durch ihre Begrenzung auf das Inland (§ 2 Abs. 1 GewStG) nicht mit den Grundfreiheiten kollidiere.

Der BFH teilte die Auffassung des FG Hamburg nicht, sondern hielt die Berücksichtigung finaler Verluste auch bei der Gewerbesteuer für geboten²³⁷. Der strukturelle Inlandsbezug der Gewerbesteuer bzw. das Territorialitätsprinzip stehen einem Abzug laut BFH nicht entgegen, weil es nicht darauf ankomme, ob die Freistellung von Auslandseinkünften unilateral erfolge oder auf einem zwischenstaatlichen Abkommen beruhe. Denn sowohl bei Regelungen wie § 9 Nr. 3 GewStG als auch bei DBA-Freistellung würden Auslandseinkünfte prinzipiell symmetrisch abgeschirmt. Das unionsrechtliche Erfordernis, finale Verluste trotz ihrer Freistellung einmal zum Abzug zuzulassen, schlage daher auch auf die Gewerbesteuer durch.

Im Schrifttum werden hinsichtlich der Einbeziehung finaler Verluste in die Gewerbesteuer ebenfalls beide Positionen vertreten. Gegen eine Einbeziehung wird auch hier die territoriale Begrenzung der Gewerbesteuer auf das Inland durch §§ 2 Abs. 1, 9 Nr. 3 GewStG angeführt²³⁸. Ein Abzug ausländischer Verluste komme wegen des Territorialitätsprinzips „schon nach *rein innerstaatlichen* Besteuerungsregeln nicht in Betracht“²³⁹. Fraglich ist jedoch, ob aus dem EuGH-Urteil in der Rechtssache *Lidl Belgium* auch Rückschlüsse auf

236 FG Hamburg v. 18. November 2009, 6 K 147/08, EFG 2010, 265, unter b.

237 BFH v. 9. Juni 2010, I R 107/09, BFHE 230, 35, unter II.

238 Gebhardt/Quilitzsch, FR 2011, 359 (363) m. w. N.; van Lishaut, FR 2009, 1030 (1036).

239 Cordewener (Fn. 68), 255 (312), Hervorhebung durch Cordewener.

die Gewerbesteuer gezogen werden können. Dies wird teilweise verneint: Gegenstand des Verfahrens *Lidl Belgium* sei schließlich die abkommensrechtliche Freistellung von Auslandsverlusten gewesen, nicht hingegen die unabhängig davon bestehende unilaterale Freistellung durch § 9 Nr. 3 GewStG²⁴⁰. Andere Stimmen sprechen sich hingegen – wie der BFH – für eine Übertragbarkeit aus, weil es aus europarechtlicher Sicht unerheblich sei, ob eine Freistellung auf einem Abkommen oder auf einer nationalen Norm beruhe²⁴¹.

Einige Autoren verfolgen einen anderen Ansatz, indem sie die Unionsrechtskonformität der Regelung in § 9 Nr. 3 GewStG an sich auf den Prüfstand stellen. Am Ende der Prüfung wird von manchen die Unionsrechtskonformität bejaht²⁴², andere erkennen jedoch eine unverhältnismäßige Beschränkung der Niederlassungsfreiheit im Falle finaler Auslandsverluste²⁴³. Eine ausführliche Analyse ginge an dieser Stelle über den Rahmen des vorliegenden Beitrags hinaus. Die unterschiedlichen Auffassungen in der Literatur verdeutlichen allerdings, dass die Frage, ob finale Verluste in der Gewerbesteuer berücksichtigt werden müssen, in unionsrechtlicher Hinsicht ungeklärt ist. Insofern wäre auch hier eine Vorlage an den EuGH erforderlich gewesen²⁴⁴.

Abschließend sei dazu ein allgemeinerer Gedanke entwickelt. Welche Folgen hätte es, wenn finale Verluste nicht in die Gewerbesteuer einzubeziehen wären? Den Mitgliedstaaten würde hierdurch ermöglicht, die Berücksichtigung finaler Auslandsverluste einzuschränken, indem sie ihre lokalen Steuern zulasten ihrer nach dem Welteinkommensprinzip erhobenen Steuern erhöhten. Damit ginge eine Abschottungstendenz einher, welche dem Binnenmarktziel entgegensteht. Schon aus diesem Grund ist eine Einbeziehung finaler Verluste in die Gewerbesteuer zu befürworten.

2. Exkurs: Aussetzungsbeschluss des BFH zur Mindestbesteuerung

Inwieweit ein Verlustabzug trotz entgegenstehender gesetzlicher Regelungen zu gewähren ist, um einen endgültigen Untergang des Verlustvortrags zu verhindern, beschäftigt den

240 Gebhardt/Quilitzsch, FR 2011, 359 (363) m. w. N.

241 Gosch, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, 109. Auflage 2011, § 9 Tz. 221b; Heurung/Engel, GmbHR 2010, 1065 (1071); wohl auch Braunagel, IStR 2010, 313 (316). Richter, BB 2010, 2734 (2738), will danach differenzieren, ob im Ausland eine der Gewerbesteuer entsprechende Steuer erhoben wird.

242 Gebhardt/Quilitzsch, FR 2011, 359 (364 f.). Englisch, IStR 2008, 404 (404), meint, der Ausschluss könne „prinzipiell gerechtfertigt werden“. Ausführlich zum Territorialitätsprinzip als Rechtfertigungsgrund für die Beschränkung von Grundfreiheiten Englisch (Fn. 61), 36 ff.

243 Kessler/Philipp, IStR 2010, 865 (869); im Ergebnis wohl ebenfalls die Unionsrechtskonformität verneinend Roser, Ubg 2010, 30 (39).

244 Gl. A. Braunagel, IStR 2010, 313 (316); Gebhardt/Quilitzsch, FR 2011, 359 (365 f.).

BFH auch im rein nationalen Kontext. Mit Beschluss vom 26. August 2010 entschied der BFH in einem Verfahren vorläufigen Rechtsschutzes, dass die Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung gemäß § 10d Abs. 2 EStG ernstlich zweifelhaft ist, wenn eine spätere Verlustverrechnung aus rechtlichen Gründen endgültig ausgeschlossen ist²⁴⁵.

Eine gewisse Parallele zu der im vorliegenden Beitrag behandelten Problematik ist unverkennbar: In beiden Fällen bestehen Zweifel an dem Ausschluss eines Verlustabzugs, wenn der betreffende Verlust letztlich gar nicht mehr abgezogen werden kann, also final ist. Dies wirft die Frage auf, ob die Entscheidungen des EuGH und des BFH auf ähnlichen Prinzipien beruhen. Zur Beantwortung sei – nach einem kurzen Blick auf den Sachverhalt des Verfahrens – die Entscheidung des I. Senats näher betrachtet.

In dem Fall war ein Verlustvortrag einer GmbH im Streitjahr wegen der Mindestbesteuerung nach § 10d Abs. 2 EStG nur zu einem Teil berücksichtigt worden. Im Folgejahr ging der verbleibende Verlustvortrag sodann nach einem Gesellschafterwechsel vollständig unter (§ 8c Abs. 1 KStG). Auf Antrag der Gesamtrechtsnachfolgerin, einer weiteren GmbH, beschloss das FG Nürnberg aufgrund ernstlicher Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Festsetzung die Aussetzung der Vollziehung²⁴⁶.

Im Ergebnis bestätigte der BFH den Beschluss der Vorinstanz. In seiner Entscheidung führte er aus, Verlustausgleichsbeschränkungen seien im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG insoweit unbedenklich, als der Verlustausgleich nicht versagt, sondern lediglich zeitlich gestreckt werde. Die Mindestbesteuerung selbst hält er demnach nicht für verfassungswidrig. Allerdings dürfe „die Abzugsfähigkeit von Verlusten nicht in ihrem Kernbereich betroffen und gänzlich ausgeschlossen sein (Definitiveffekt)“²⁴⁷. Die Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung sei daher ernstlich zweifelhaft, wenn es aufgrund eines „tatsächlichen oder rechtlichen Grundes“²⁴⁸ zu einem endgültigen Ausschluss der Verlustverrechnung komme. Infolgedessen erwog der I. Senat eine verfassungskonforme Auslegung des § 10d Abs. 2 EStG. Zumindest in den Fällen, in denen ein Definitiveffekt eintritt, dürfe die Mindestbesteuerung nicht greifen.

Der BFH rekurrierte in seinem Beschluss auf den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG und damit auf den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähig-

245 BFH v. 26. August 2010, I B 49/10, BStBl. 2011 II, 826.

246 FG Nürnberg v. 17. März 2010, 1 V 1379/2009 (n. v.).

247 BFH v. 26. August 2010, I B 49/10, BStBl. 2011 II, 826, unter II. 3.

248 BFH v. 26. August 2010, I B 49/10, BStBl. 2011 II, 826, unter II. 3. c).

keit²⁴⁹: Sofern Gewinne einer Periode besteuert werden, obwohl überperiodisch ein negativer Saldo zu Buche steht, widerspricht dies dem Ziel einer gleichmäßigen Besteuerung. Die nach Auffassung der Richter grundsätzlich zulässige Einschränkung des Verlustabzugs wird unverhältnismäßig.

Die Rechtsprechung des EuGH ließe sich in ganz ähnlicher Weise auf das steuerliche Leistungsfähigkeitsprinzip zurückführen. Schließlich forderte der Gerichtshof den Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft bzw. des Stammhauses auf, einen Verlust zum Abzug zuzulassen, der andernfalls nicht mehr hätte berücksichtigt werden können. Indessen ist den Urteilen zu entnehmen, dass der EuGH das Erfordernis der Berücksichtigung finaler Verluste allein aus dem Recht auf Niederlassungsfreiheit nach Art. 43 und 48 EG (jetzt: Art. 49 und 54 AEUV) herleitete. Sonach prüfte der Gerichtshof die nationalen Maßnahmen wie üblich am Maßstab der europäischen Grundfreiheiten. Eine Auseinandersetzung mit steuersystematischen Grundsätzen, die sich durchaus in den unionsrechtlichen Grundrechten verankern ließen, fand nicht statt.

Es bleibt abzuwarten, ob die Bedeutung europäischer Grundrechte und eines darauf basierenden Leistungsfähigkeitsprinzips in der Rechtsprechung des Gerichtshofs künftig zunehmen wird²⁵⁰. Zuletzt wurde mit der Neufassung des Art. 6 Abs. 1 EUV, welche mit dem Vertrag von Lissabon²⁵¹ in Kraft trat, die Charta der Grundrechte der Europäischen Union²⁵² für rechtsverbindlich erklärt; zuvor hatten die Gründungsverträge keinen geschriebenen Grundrechtskatalog enthalten²⁵³. Daher erscheint es zumindest denkbar, dass aus den Unionsgrundrechten gesamteuropäische Besteuerungsgrundsätze abgeleitet werden und sich längerfristig eine europäische Steuerrechtsordnung²⁵⁴ herausbildet. Auf diesem Gebiet besteht zweifellos großer Forschungsbedarf. Immerhin haben die obigen Überlegungen gezeigt, dass die grundfreiheitsorientierte Rechtsprechung des EuGH mit

249 Vgl. zum Leistungsfähigkeitsprinzip nur Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983 und Lang, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Auflage 2010, § 4 Tz. 81 ff.

250 Den Unionsgrundrechten schon jetzt eine nicht unerhebliche Bedeutung beimessend Elicker, DStZ 2011, 162 ff.

251 Vertrag von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, unterzeichnet in Lissabon am 13. Dezember 2007, ABl. 2007/C 306/01.

252 Charta der Grundrechte der Europäischen Union, ABl. 2000/C 364/01.

253 Vgl. Kingreen, in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 4. Auflage 2011, Art. 6 EUV Tz. 8. Zur Entwicklung der Unionsgrundrechte Englisch, in Schön/Beck, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, 39 (41 ff.).

254 Englisch und Lang befürworten eine europäische Steuerrechtsordnung, welche sowohl auf Grundfreiheiten als auch auf Grundrechten – insbesondere dem Leistungsfähigkeitsprinzip – basiert, in Amatucci, International Tax Law, 2006, 251 ff.

der grundrechtsorientierten Rechtsprechung des BFH harmoniert; in Bezug auf die Verlustverrechnung führen beide Ansätze zu ähnlichen Ergebnissen.

3. Notwendigkeit einer Lösung durch den Gesetzgeber

Mangels einer gesetzlichen Regelung, wann EU-/EWR-Auslandsverluste final werden und im Inland zu berücksichtigen sind, obliegt es bis heute den nationalen Gerichten, dem Unionsrecht Geltung zu verschaffen.

Zweifellos befinden sich der BFH und die Finanzgerichte dabei in einer misslichen Lage. Sie sind – wie bereits erwähnt – durch Art. 4 Abs. 3 EUV verpflichtet, die unionsrechtlichen Vorgaben unmittelbar im Zuge einer unionsrechtskonformen Auslegung des nationalen Rechts umzusetzen. Wie oben dargestellt, ist dies im Hinblick auf die Berücksichtigung finaler Auslandsverluste keine einfache Aufgabe.

Es stellt sich die Frage, ob nicht der Gesetzgeber selbst tätig werden und Vorschriften zum Abzug finaler Verluste vorsehen muss. Denn mehr als sieben Jahre nach dem Urteil in der Rechtssache *Marks & Spencer* ist noch immer nicht abschließend geklärt, welche Auslandsverluste Steuerpflichtige abziehen dürfen.

Die bisherige Untätigkeit des Gesetzgebers ist aus europarechtlicher Perspektive nicht unbedenklich. Nach dem Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit (Art. 4 Abs. 3 EUV) sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, „um die volle Anwendung des Gemeinschaftsrechts zu gewährleisten, (...) eine so bestimmte, klare und transparente Lage [zu] schaffen, dass der Einzelne seine Rechte in vollem Umfang erkennen und sich vor den nationalen Gerichten auf sie berufen kann“²⁵⁵. Zudem fordert der unionsrechtliche Effektivitätsgrundsatz²⁵⁶, die Ausübung der durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich zu machen oder übermäßig zu erschweren.

Die mangelnde Umsetzung der unionsrechtlichen Anforderungen in einer nationalen Norm ruft jedoch nicht nur europarechtliche, sondern auch verfassungsrechtliche Bedenken hervor. Schließlich ist nach dem *Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung* die Erhebung einer Steuer nur zulässig, „sofern und soweit sie durch Gesetz angeordnet ist (sog. Vorbehalt des Gesetzes)“²⁵⁷; sowohl der Tatbestand als auch die Rechtsfolge müssen sich aus dem Gesetz ergeben²⁵⁸. Bei unionsrechtswidrigen nationalen Normen sind diese Voraussetzungen häufig nicht mehr erfüllt. Denn zumeist besteht ein Spielraum für die

255 EuGH v. 16. Oktober 2003, Rs. C-339/00 (Irland/Kommission), Slg. 2003, I-11757, Tz. 71.

256 Siehe die Nachweise in Fn. 135.

257 Lang (Fn. 249), § 4 Tz. 150.

258 Lang (Fn. 249), § 4 Tz. 158.

Beseitigung des unionsrechtswidrigen Zustands, weil sich den Urteilen des EuGH diesbezüglich keine konkreten Vorgaben entnehmen lassen²⁵⁹; der Gerichtshof urteilt lediglich darüber, ob eine nationale Maßnahme dem Unionsrecht entspricht oder nicht. Verzichtet nun der Gesetzgeber auf eine Änderung der Norm, müssen die nationalen Gerichte diesen Spielraum ausfüllen. Hierbei kann es – wie im Falle finaler Verluste – zu äußerst unterschiedlichen Auslegungen der Norm kommen, wodurch im Ergebnis der Vorbehalt des Gesetzes verletzt wird. Die Ausfüllung des beschriebenen Spielraums durch die Judikative steht darüber hinaus im Spannungsverhältnis zum *Grundsatz der Gewaltenteilung*²⁶⁰ (Art. 20 Abs. 2 Satz 2 GG)²⁶¹.

In verfassungsrechtlicher Hinsicht ist eine gesetzgeberische Korrektur unionsrechtswidriger Normen daher allgemein im Sinne der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und des Gewaltenteilungsgrundsatzes, aber auch zur Schaffung von *Rechtssicherheit* und *Rechtsanwendungsgleichheit* erforderlich²⁶². Dies gilt im Speziellen für eine Anpassung der nationalen Vorschriften an die unionsrechtlichen Anforderungen einer Berücksichtigung finaler Auslandsverluste.

IV. Vorschlag für eine unionsrechtskonforme nationale Regelung

Dem Gesetzgeber bieten sich in Erfüllung seiner unions- und verfassungsrechtlichen Umsetzungspflicht grundsätzlich zwei Herangehensweisen. Er kann einerseits Zweifelsfragen stets pro Unionsrecht entscheiden mit der Konsequenz einer unionsrechtlich unangreifbaren Regelung. Er kann sich aber auch auf den Standpunkt stellen, ausgehend von den seitens des EuGH bereits zweifelsfrei geklärten Fragen zunächst nur ein absolutes Minimum zu regeln und die weitere Klärung dem EuGH zu überlassen; in diesem Fall sind in der Folge weitere Vorabentscheidungsersuchen absehbar. Dieser zweite Ansatz trägt der Sorge vor negativen Haushaltsauswirkungen der Anerkennung finaler Verluste verstärkt Rechnung, ohne offen gegen Unionsrecht zu verstoßen, jedoch mit dem Makel behaftet, dass die Rechtsunsicherheit nicht umfassend beseitigt wird.

Der nachfolgende Gesetzgebungsvorschlag schlägt einen Mittelweg zwischen den Extremen einer europarechtsfesten und einer möglichst sparsamen Reform des nationalen Steuerrechts ein. Der Herangehensweise des EuGH entsprechend sieht der Vorschlag kei-

259 Hey, StuW 2010, 301 (314).

260 Vgl. dazu Herzog/Grzeszick, in Maunz/Dürig, GG, 61. Auflage 2011, Art. 20 Tz. 37 ff.

261 Dazu ausführlich im Hinblick auf die Auslegungsmethode der normerhaltenden Reduktion Hey, StuW 2010, 301 (314).

262 Hey, StuW 2010, 301 (316).

ne grundsätzliche Unterscheidung zwischen Konzernfall und Betriebsstättenfall vor. Vielmehr wird empfohlen, einen Paragraphen in das Einkommensteuergesetz einzufügen, auf den eine neue Vorschrift im Körperschaftsteuergesetz verweist. Dabei beschränkt sich der Entwurf auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer. Zwar sprechen gute Gründe dafür, finale Verluste auch in der Gewerbesteuer zu berücksichtigen²⁶³, eine Entscheidung des EuGH hierzu liegt jedoch nicht vor. Indem der Vorschlag die Gewerbesteuer ausklammert, eröffnet er zum einen den Weg zu einer Klärung dieser Frage durch den Gerichtshof selbst und begrenzt zum anderen die fiskalischen Konsequenzen auf rund die Hälfte.

1. Vorschrift im Einkommensteuergesetz

a) Gesetzliche Regelung

Die gesetzliche Regelung zur Berücksichtigung finaler Auslandsverluste könnte als § 2b in das Einkommensteuergesetz eingefügt werden. Eine Einfügung in den Abschnitt „II. Einkommen“ erscheint zwingend, weil es bei dem Abzug von Verlusten um die Ermittlung des Einkommens geht. Die Auswahl des Abschnitts „1. Sachliche Voraussetzungen für die Besteuerung“ bietet sich insofern an, als dort bereits § 2a existiert, der negative Einkünfte ausländischer Betriebsstätten betrifft. Die Vorschrift könnte folgendermaßen lauten:

„§ 2b Finale Verluste aus einer im EU-/EWR-Gebiet belegenen Betriebsstätte

- (1) Der Steuerpflichtige kann auch Verluste aus einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anwendbar ist, abziehen, soweit die Verluste final im Sinne des Absatzes 2 sind und der Steuerpflichtige dies nachweist.
- (2) Verluste sind final, wenn sie im Belegenheitsstaat der Betriebsstätte nicht mehr berücksichtigt werden können.
- (3) ¹Die Verluste werden in den Entstehungsjahren abgezogen. ²Der Eintritt der Verlustfinalität gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 der Abgabenordnung. ³Dasselbe gilt für den Fall, dass sich innerhalb einer Frist von fünf Jahren nach dem Eintritt der Finalität in demselben Staat eine Möglichkeit zum Verlustabzug eröffnet.“

²⁶³ Siehe Abschnitt III. 1. c).

Die dazugehörige Anwendungsvorschrift in § 52 EStG könnte wie folgt lauten:

„(4) ¹(...) ²§ 2b in der Fassung des Artikels X des Gesetzes vom ... 2013 (BGBl. I S. Y) ist in allen Fällen anzuwenden, in denen die Verluste nach dem 31. Dezember 1999 final geworden sind.“

b) Kommentierung

Absatz 1 bestimmt, dass der Steuerpflichtige auch Verluste aus einer Betriebsstätte in einem EU-/EWR-Staat im Inland abziehen kann, soweit sie final sind und er dies nachweist. Hiermit wird die Freistellung ausländischer Einkünfte, welche Deutschland üblicherweise in DBA vorsieht²⁶⁴, im Einzelfall durchbrochen. Unter zwei Voraussetzungen dürfen Auslandsverluste die inländischen Einkünfte ausnahmsweise mindern. Erstens muss der Verlust final im Sinne des Absatzes 2 sein. Zweitens muss der Steuerpflichtige das Vorliegen der Finalität nachweisen. Dieser Absatz setzt die Rechtsprechung des EuGH eins zu eins um: Zu berücksichtigen sind nur finale Verluste und auch nur dann, wenn die Finalität seitens des Steuerpflichtigen nachgewiesen wird. Die Nachweispflicht hat der Gerichtshof in seinem Urteil in der Rechtssache *Marks & Spencer* ausdrücklich angesprochen²⁶⁵. Indes dürfen die Anforderungen an den Nachweis nicht zu hoch angesetzt werden²⁶⁶.

In den Fällen, in denen Deutschland mit einem anderen EU-/EWR-Staat ein DBA mit Anrechnungsmethode²⁶⁷ oder kein DBA²⁶⁸ geschlossen hat, stellt sich die Frage nach der Berücksichtigung finaler Auslandsverluste nicht, weil dort die Betriebsstättenergebnisse stets in die inländische Bemessungsgrundlage einbezogen werden²⁶⁹. Um keinen Widerspruch zu einem DBA oder zu § 34c EStG zu erzeugen, wird in Absatz 1 das Wort „auch“ eingefügt.

264 Indessen ist eine gewisse Neuausrichtung in der deutschen Abkommenspolitik erkennbar, da in jüngeren DBA vermehrt der Anrechnungsmethode der Vorzug gegeben wird, vgl. z. B. das DBA v. 18. Februar 2011 zwischen Deutschland und Zypern (BGBl. 2011 II, 1068; BStBl. 2012 I, 222), das in Art. 22 Abs. 1 die Anrechnungsmethode enthält. Kritisch dazu Schiessl/Keller, IStR 2011, 285 ff.

265 EuGH v. 13. Dezember 2005, Rs. C-446/03 (*Marks & Spencer*), Slg. 2005, I-10837, Tz. 56.

266 Gl. A. Scheunemann, IStR 2006, 145 (150); von Brocke/Auer, DStR 2011, 57 (59). Vgl. auch Abschnitt II. 3. a). Hey, StuW 2010, 301 (304), meint zutreffend, dem Steuerpflichtigen dürften allgemein keine Nachweise abverlangt werden, die er faktisch nicht erbringen kann.

267 DBA v. 18. Februar 2011 zwischen Deutschland und Zypern (Fn. 264), Art. 22 Abs. 1.

268 Nachdem am 19. Dezember 2012 auch ein DBA mit Liechtenstein (BGBl. 2012 II, 1462) in Kraft getreten ist, unterhält Deutschland mittlerweile mit allen EU-/EWR-Staaten ein DBA.

269 Die Einschränkungen der Verlustverrechnung gemäß § 2a EStG gelten nicht bei EU-/EWR-Staaten, vgl. § 2a Abs. 2a EStG.

Absatz 2 enthält die Definition des Merkmals „Finalität“. Die Finalität eines Verlusts tritt dann ein, wenn der Verlust im Belegenheitsstaat der Betriebsstätte nicht mehr berücksichtigt werden kann. Diese Definition entspricht inhaltlich den Ausführungen in Tz. 55 des Urteils *Marks & Spencer*, wo der EuGH postulierte, der Ausschluss der Verlustverrechnung sei unverhältnismäßig, wenn die Verluste im Sitzstaat der Tochtergesellschaft nicht mehr berücksichtigt werden können²⁷⁰.

Ein Verlustabzug im Betriebsstättenstaat kann aus verschiedenen Gründen ausscheiden. Denkbar sind die Schließung der Betriebsstätte, die Veräußerung des Betriebsstättenvermögens sowie die Einbringung dieses Vermögens in eine neugegründete Kapitalgesellschaft. Freilich ist eine Berücksichtigung der Verluste nur dann ausgeschlossen, wenn sich dem Steuerpflichtigen keine andere Möglichkeit zur Verrechnung bietet. Insbesondere könnte ein Verlustabzug möglich sein, wenn der Steuerpflichtige in dem Quellenstaat weitere Betriebsstätten unterhält oder quellensteuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalanlagen in demselben Staat bezieht. Soweit eine Verrechnung möglich ist, tritt gemäß Absatz 2 keine Finalität ein.

Eine weitere Ursache für eine mangelnde Verlustberücksichtigung kann in dem Ablauf des Verlustvortragszeitraums im Betriebsstättenstaat liegen. Dieser Fall ist vom Wortlaut des Absatzes 2 grundsätzlich umfasst; die Verluste wären somit im Inland abziehbar. Fiskalisch ist die Zulassung des Abzugs in solchen Fällen ohnehin von untergeordneter Bedeutung. Würde der Abzug versagt, stellten die Steuerpflichtigen regelmäßig ihre Tätigkeit noch vor Ablauf des Vortragszeitraums ein.

Wenn – entgegen den Ausführungen in Abschnitt II. 3. – eine Unterscheidung zwischen rechtlicher und tatsächlicher Finalität als zutreffend erachtet wird, könnte Absatz 2 entsprechend angepasst werden. Auch lässt die allgemeine Fassung in Absatz 2 eine Klärung durch den EuGH auf der Grundlage eines Vorabentscheidungsersuchens weiterhin zu.

Nach Absatz 3 Satz 1 wird ein finaler Verlust rückwirkend in den Entstehungsjahren abgezogen. Aufgrund der weitgehenden Gleichbehandlung mit dem Inlandsfall harmonisiert diese Vorgehensweise mit dem Unionsrecht. Darüber hinaus ist der Abzug in den Entstehungsjahren in fiskalischer Hinsicht vorzuziehen, da er einen „double dip“ verhindert²⁷¹. Damit die zu den Verlustentstehungsjahren ergangenen Steuerbescheide auch im Falle

270 Dass der EuGH keine grundsätzliche Unterscheidung zwischen Konzern- und Betriebsstättenfall trifft, wurde in Abschnitt II. 2 herausgestellt.

271 Vgl. Abschnitt II. 4.

ihrer Bestandskraft geändert werden können, qualifiziert Satz 2 den Eintritt der Finalität des Verlusts als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO²⁷².

Satz 3 dient der Vermeidung einer doppelten Verlustberücksichtigung. Dazu wird der Fall, in dem sich für den Steuerpflichtigen innerhalb einer Frist von fünf Jahren doch noch einmal die Möglichkeit eröffnet, den Verlust im Quellenstaat geltend zu machen, ebenfalls als rückwirkendes Ereignis qualifiziert. Es sind unterschiedliche Situationen denkbar, in denen sich zu einem späteren Zeitpunkt wieder eine Möglichkeit zur Verlustberücksichtigung im Quellenstaat ergeben kann:

- Wiederaufnahme der gewerblichen Tätigkeit in derselben Betriebsstätte,
- Eröffnung einer neuen Betriebsstätte,
- Erzielung anderer Einkünfte im Quellenstaat.

Durch die rückwirkende Aberkennung des Verlustabzugs werden Gestaltungen unattraktiv, die darauf abzielen, den Verlust durch nur vorübergehende Einstellung der Tätigkeit oder durch Schließung und unmittelbare Neueröffnung nach Deutschland zu transferieren. Einer darüber hinausgehenden speziellen Missbrauchsvermeidungsnorm bedarf es prinzipiell nicht; etwaige Gestaltungsmissbräuche sind am Maßstab des § 42 Abs. 1 AO zu messen²⁷³. Für in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft geführte Unternehmen dürften Gestaltungsversuche bei dem derzeitigen deutschen Körperschaftsteuersatz von 15 % ohnehin wenig vielversprechend sein. Soweit dennoch Zweifel verbleiben hinsichtlich einer Einbringung des Betriebsstättenvermögens in eine neugegründete Kapitalgesellschaft²⁷⁴, könnte der Gesetzgeber erwägen, eine Sonderregelung vorzusehen.

Zuletzt ist darauf hinzuweisen, dass die in der Auslandsbetriebsstätte erlittenen Verluste nach inländischen Vorschriften zu ermitteln sind²⁷⁵. Andernfalls wäre keine Vergleichbarkeit mit Verlusten aus inländischen Betriebsstätten gegeben.

§ 52 Abs. 4 Satz 2 ordnet die Anwendung der Vorschrift in allen Fällen an, in denen die Verlustfinalität nach dem 31. Dezember 1999 eingetreten ist. Da der EuGH in *Marks & Spencer* den zeitlichen Anwendungsbereich des Urteils nicht auf die Zukunft beschränkte²⁷⁶, war es grundsätzlich in allen zu jener Zeit nicht bestandskräftig veranlagten Fällen

272 Vgl. dazu Scheunemann, IStR 2006, 145 (152); Sedemund/Sterner, DStZ 2006, 29 (35).

273 Gl. A. Scheunemann, IStR 2006, 145 (150).

274 Vgl. Abschnitt III. 1. a).

275 In der deutschen Besteuerungspraxis geschieht dies bereits, vgl. R 34c Abs. 3 Satz 3 EStR 2008.

276 Hey, GmbHR 2006, 113 (117).

anzuwenden²⁷⁷. Dem wird durch Anwendung der Neuregelung auf weiter zurückliegende Verluste Rechnung getragen²⁷⁸.

2. Vorschrift im Körperschaftsteuergesetz

a) Gesetzliche Regelung

Durch Anknüpfung an die vorgestellte Regelung im EStG kann auch die Organschaft europarechtskonform ausgestaltet werden. Im Folgenden wird aufgezeigt, wie dies im Rahmen des heutigen Organschaftsregimes geschehen könnte²⁷⁹. Bei Einführung eines neuen Gruppenbesteuerungssystems²⁸⁰ könnte man ebenfalls an den § 2b EStG anknüpfen.

Das heutige Organschaftsrecht sieht in § 14 Abs. 1 KStG den doppelten Inlandsbezug der Organgesellschaft²⁸¹ sowie das Erfordernis eines Gewinnabführungsvertrags nach § 291 AktG vor. An dieser Stelle wird nicht die seit Jahren anhaltende Diskussion bezüglich der Unionsrechtskonformität dieser Voraussetzungen fortgeführt. Vielmehr wird direkt an die Quintessenz dieser Diskussion angeknüpft: Jedenfalls der weit überwiegende Teil des Schrifttums ist sich darüber einig, dass die Organschaft zumindest für die Verrechnung finaler Verluste geöffnet werden muss²⁸². Zu der Frage, wie eine solche Öffnung aussehen sollte, existieren indes verschiedene Auffassungen²⁸³. Hier wird ein gangbarer Weg vorgestellt.

277 Vgl. EuGH v. 6. März 2007, Rs. C-292/04 (Meilicke), Slg. 2007, I-1835, Tz. 34 ff. mit weiteren Rechtsprechungsnachweisen.

278 Da es sich um die Erstreckung einer begünstigenden Norm auf Auslandssachverhalte handelt, ist dies hinsichtlich des verfassungsrechtlich normierten Vertrauensschutzes unbedenklich, Hey, StuW 2010, 301 (318).

279 Vgl. dazu auch Blumenberg (Fn. 64), 211 (225 f.); Endres (Fn. 63), 189 (194).

280 Vgl. IFSt-Arbeitsgruppe (Fn. 67).

281 Die Erweiterung des Anwendungsbereichs der Organschaft durch das BMF-Schreiben v. 28. März 2011, IV C 2 - S 2770/09/10001, BStBl. 2011 I, 300 (vgl. Fn. 66), wird weitgehend leerlaufen, weil der Abschluss eines GAV mit einer Kapitalgesellschaft mit Sitz im EU-/EWR-Ausland und Geschäftsleitung im Inland regelmäßig unmöglich ist.

282 Siehe Fn. 63 und 64.

283 In Bezug auf das geltende Recht wird teilweise eine „gelebte Organschaft“ verlangt, vgl. z. B. Heurung/Engel/Thiedemann, FR 2011, 212 (219), überwiegend jedoch lediglich die tatsächliche Verlusttragung durch die inländische Gesellschaft, vgl. Graw, DB 2010, 2469 (2472); Homburg, IStR 2010, 246 (252); Rublack, FR 2010, 791 (795) bzw. vorliegende Dissertation, 12 (22); von Brocke, DStR 2010, 964 (967).

Im KStG könnte ein neuer § 14a eingefügt werden, der den Abzug finaler Verluste im Konzernfall regelt:

„§ 14a Finale Verluste ausländischer Kapitalgesellschaften

- (1) Träger eines gewerblichen Unternehmens im Sinne des § 14 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 können finale Verluste einer ausländischen Kapitalgesellschaft, deren Sitz und Geschäftsleitung sich jeweils in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat befindet, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anwendbar ist, nach Maßgabe der folgenden Vorschriften von ihrem Einkommen abziehen.
- (2) ¹Voraussetzung für den Abzug nach Absatz 1 ist die finanzielle Eingliederung der ausländischen Kapitalgesellschaft im Sinne des § 14 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1. ²Der Träger darf die Verluste nur abziehen, soweit er sie wirtschaftlich getragen hat.
- (3) ¹Die Vorschriften des § 2b des Einkommensteuergesetzes sind mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle des Belegenheitsstaats der Betriebsstätte der Sitzstaat der Kapitalgesellschaft tritt und die Verluste nach deutschen Vorschriften zu ermitteln sind. ²Wird die Tätigkeit der Kapitalgesellschaft in einer anderen Kapitalgesellschaft in demselben Staat fortgeführt, gilt dies als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 der Abgabenordnung.“

Die dazugehörige Anwendungsvorschrift in § 34 KStG könnte folgendermaßen lauten:

„(9a) § 14a in der Fassung des Artikels X des Gesetzes vom ... 2013 (BGBl. I S. Y) ist in allen Fällen anzuwenden, in denen die Verluste nach dem 31. Dezember 1999 final geworden sind.“

b) Kommentierung

Absatz 1 bestimmt, dass Träger eines gewerblichen Unternehmens im Sinne des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG finale Verluste einer ausländischen Kapitalgesellschaft, deren Sitz und Geschäftsleitung sich jeweils in einem EU-/EWR-Staat befindet, abziehen dürfen, und zwar nach Maßgabe der weiteren Absätze des Paragraphen. Damit wird die rechtsträgerübergreifende Verlustverrechnung für den Fall finaler Verluste auf den EU-/EWR-Raum ausgedehnt, um den unionsrechtlichen Anforderungen zu entsprechen.

Nach Absatz 2 Satz 1 ist der Abzug finaler Verluste nur dann zulässig, wenn die ausländische Kapitalgesellschaft gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG finanziell eingliedert ist.

Da die Voraussetzung einer finanziellen Eingliederung nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG keinerlei unionsrechtlichen Bedenken begegnet, kann ihre Erfüllung auch im grenzüberschreitenden Sachverhalt verlangt werden.

Absatz 2 Satz 2 schränkt den Abzug beim inländischen Träger auf diejenigen Verluste ein, die er selbst wirtschaftlich getragen hat. Von der Berücksichtigung im Inland ausgeschlossen werden hiermit solche finalen Verluste, die externe Gläubiger der Tochtergesellschaft getragen haben. Dies ist sachgerecht, weil insoweit keine Vergleichbarkeit zwischen der Lage einer inländischen Muttergesellschaft mit Auslandstochter und einer inländischen Mutter mit Inlandstochter besteht. Denn im Inlandsfall trägt die Obergesellschaft über die mit dem Gewinnabführungsvertrag verknüpfte Verlustübernahmeverpflichtung nach § 302 AktG auch die Verluste der Gläubiger. Nur aus diesem Grund kann sie die steuerliche Berücksichtigung auch dieser Verluste beanspruchen²⁸⁴.

Eine andere Situation ergibt sich, wenn die Inlandsmutter aufgrund einer Bürgschaft oder Garantieerklärung von den Gläubigern in Anspruch genommen wird. Weil sie unter diesen Umständen deren Verluste trägt, ist sie zum Verlustabzug berechtigt (siehe Absatz 2 Satz 2). Gleiches gilt zum Beispiel für den Fall, in dem die Mutter die Verluste der Gläubiger ausgleicht, um ein Insolvenzverfahren über ihre Tochter abzuwenden. Es kommt demnach nicht auf den Grund der Verlusttragung an, sondern nur darauf, dass die Mutter die Verluste getragen hat²⁸⁵.

Die Versagung des Abzugs nicht selbst getragener Verluste überzeugt auch insofern, als dadurch eine doppelte Verlustnutzung durch verschiedene Steuerpflichtige verhindert wird²⁸⁶. Könnte die inländische Gesellschaft die Verluste dennoch abziehen, minderten sie

284 Die Verknüpfung zwischen zivilrechtlicher Verlustübernahme und steuerlicher Verlustzurechnung wird in der Literatur teilweise kritisch beurteilt, weil sich handelsrechtliches Ergebnis und steuerlich hinzuzurechnendes Einkommen stark unterscheiden können, vgl. Herzig, *StuW* 2010, 214 (224); Homburg, *IStR* 2010, 246 (248); Lüdicke, *FR* 2009, 1025 (1028).

285 Gl. A. Graw, *DB* 2010, 2469 (2472); Homburg, *IStR* 2010, 246 (249). Zugegebenermaßen liegt hierin eine Besserstellung gegenüber dem reinen Inlandsfall, in dem kein GAV abgeschlossen wurde; denn dort scheidet ein Verlustabzug wegen § 8b Abs. 3 KStG aus. Indes haben Inlandskonzerne die – auch häufig genutzte – Möglichkeit, sich durch Gründung einer Organschaft vor den negativen Auswirkungen dieser Vorschrift zu schützen, grenzüberschreitende Konzerne hingegen nicht.

286 Hierauf weist Siebert, *FR* 2010, 130 (130), zutreffend hin. Nicht zuletzt würde die Gewährung des Abzugs nicht getragener Verluste einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit entgegenstehen, vgl. Weber, *Grenzüberschreitende Verlustverrechnung im Konzern*, 2008, 264 f.

zum einen ihr steuerliches Einkommen und zum anderen – über Wertberichtigungen auf die Forderungen – jenes der Gläubiger²⁸⁷.

In Absatz 3 Satz 1 wird auf die Vorschriften des § 2b EStG verwiesen. Diese sind mit der Maßgabe anzuwenden, dass zum einen an die Stelle des Belegenheitsstaats der Betriebsstätte der Sitzstaat der Kapitalgesellschaft tritt und zum anderen die Verluste nach deutschen Vorschriften zu ermitteln sind.

Zentral ist die Übertragung der Definition der Verlustfinalität vom Betriebsstätten- auf den Konzernfall: Verluste sind final, wenn sie im Sitzstaat der Tochtergesellschaft nicht mehr berücksichtigt werden können. Eine Verlustberücksichtigung im Sitzstaat scheidet aus, wenn die Tochtergesellschaft aufgegeben wird, wenn bei Übertragung der Anteile oder anderen Umstrukturierungsmaßnahmen die Verlustvorträge untergehen oder wenn der Vortragszeitraum im Sitzstaat abläuft.

Bei Aufgabe der Tochtergesellschaft stellt die Einstellung der gewerblichen Tätigkeit das finalitätsbegründende Ereignis dar²⁸⁸. Die genaue Höhe des finalen Verlusts lässt sich jedoch erst nach Abschluss der Abwicklung feststellen, weshalb der Abwicklungsgewinn durch Qualifizierung als rückwirkendes Ereignis mit dem Verlust zum Zeitpunkt der Einstellung der Tätigkeit verrechnet werden sollte.

Nimmt die Auslandstochter ihre Geschäftstätigkeit hingegen wieder auf, so gilt die Regelung des § 2b Abs. 3 Satz 3 EStG entsprechend. Demnach wird der Verlustabzug bei der inländischen Gesellschaft rückwirkend aberkannt.

Im Falle einer Auslandskapitalgesellschaft ergibt sich ein bedeutsamer Unterschied zur Betriebsstätte. Soweit Verluste im Anschluss an eine Übertragung sämtlicher Anteile an der ausländischen Kapitalgesellschaft oder nach anderen Umstrukturierungsvorgängen noch von der Kapitalgesellschaft oder einem Dritten abgezogen werden können, sind sie nicht final. Dies entspricht den vom EuGH im Urteil *Marks & Spencer* aufgestellten Voraussetzungen, wonach Verluste dann nicht bei der inländischen Muttergesellschaft zum Abzug zugelassen werden müssen, wenn sie noch von der Kapitalgesellschaft oder einem Dritten genutzt werden können. Die Ratio dieser Vorgehensweise liegt darin, dass es zu einer doppelten Verlustberücksichtigung käme, wenn die Muttergesellschaft auch solche Verluste abziehen könnte.

287 Überlegungen zur Abschaffung der Voraussetzung des GAV werden daher häufig von der Idee begleitet, eine Verlustausgleichsbeschränkung nach dem Muster des § 15a EStG einzuführen, vgl. Grotherr, FR 1995, 1 (13); Weber (Fn. 286), 266 ff. m. w. N. Alternativ könnte eine harte Patronatserklärung gefordert werden, vgl. IFSt-Arbeitsgruppe (Fn. 67), 50.

288 Vgl. hierzu Abschnitt II. 3. a).

§ 2b EStG begründet auch die Nachweispflicht²⁸⁹ der inländischen Gesellschaft hinsichtlich der Finalität des Verlusts. Ebenso gilt der Eintritt der Finalität als rückwirkendes Ereignis.

Aufgrund der rechtlichen Selbständigkeit der ausländischen Tochtergesellschaft ist es notwendig, in der gesetzlichen Regelung explizit darauf hinzuweisen, dass die Auslandsverluste nach inländischen Vorschriften zu ermitteln sind. Auf diesem Wege wird den unionsrechtlichen Prinzipien entsprochen, da Auslands- und Inlandstochter bezogen auf ihre Verluste gleich behandelt werden²⁹⁰.

Absatz 3 Satz 2 enthält eine spezielle Missbrauchsvermeidungsnorm für den Konzernfall. Führt der Konzern die Tätigkeit der Kapitalgesellschaft in demselben Staat in einer anderen Kapitalgesellschaft fort, wird der Verlustabzug bei der inländischen Gesellschaft rückgängig gemacht. Zu denken ist hier insbesondere an die Fortführung der Tätigkeit in einer bereits bestehenden Kapitalgesellschaft.

Zur Begründung der Anwendungsvorschrift sei auf die Ausführungen zur Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 4 EStG verwiesen²⁹¹.

V. Zusammenfassung

Den Ausgangspunkt des vorliegenden Beitrags bildeten die EuGH-Urteile in den Rechtsachen *Marks & Spencer* und *Lidl Belgium* und die sich daraus ergebende Pflicht der EU-Mitgliedstaaten, finale Auslandsverluste sowohl im Konzern- als auch im Betriebsstättenfall anzuerkennen. Es wurde ein konkreter Gesetzesvorschlag erarbeitet, der zwischen den Zielen der Unionsrechtskonformität des deutschen Steuerrechts einerseits und der Begrenzung von Haushaltswirkungen andererseits vermittelt.

Gemäß der Analyse der Urteile *Marks & Spencer*, *Lidl Belgium*, *X Holding* und *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* besteht die Pflicht zur Berücksichtigung von Verlusten mindestens bei Aufgabe der Geschäftstätigkeit einer Tochtergesellschaft bzw. bei Aufgabe einer Betriebsstätte, wenn keine andere Möglichkeit zum Verlustabzug im Quellenstaat besteht. Darüber hinaus sind Verluste nach der hier vertretenen Ansicht auch dann anzuerkennen, wenn sie (i) bei Übertragung einer Tochtergesellschaft oder anderen Umstrukturierungsmaßnahmen untergehen, (ii) nach Übertragung einer Be-

289 Zu den Anforderungen an den Nachweis siehe Fn. 266.

290 Blumenberg (Fn. 64), 211 (221); Homburg, IStR 2009, 350 (352); Mayr, BB 2008, 1816 (1818); Scheunemann, IStR 2006, 145 (150).

291 Vgl. Abschnitt 1. b).

etriebsstätte bzw. Einbringung des Betriebsstättenvermögens in eine neugegründete Kapitalgesellschaft nicht mehr genutzt werden können oder iii) wegen Ablauf des Verlustvzugszeitraums untergehen. Insbesondere erscheint die Unterscheidung in rechtliche und tatsächliche Finalität zweifelhaft, da sich Rechtsfolgen stets durch Subsumtion eines Tatbestands unter eine Rechtsnorm ergeben und niemals aus einem Tatbestand allein.

Die Notwendigkeit einer gesetzgeberischen Lösung wird deutlich, wenn man die in der Folge zu den EuGH-Urteilen ergangenen Entscheidungen des BFH und der Finanzgerichte betrachtet: Auch mehr als sieben Jahre nach dem Leiturteil *Marks & Spencer* besteht keine Rechtssicherheit darüber, wann und unter welchen Voraussetzungen Steuerpflichtige finale Verluste in Abzug bringen können.

In Abschnitt IV. des Beitrags wird daher ein konkreter Formulierungsvorschlag inklusive Kommentierung vorgestellt. Nachfolgend seien die zentralen Punkte dieses Vorschlags aufgeführt:

1. Es könnte ein neuer § 2b in das *Einkommensteuergesetz* eingefügt werden, der den Abzug finaler Verluste aus im EU-/EWR-Gebiet belegenen Betriebsstätten regelt.
 - Der Steuerpflichtige kann Verluste abziehen, soweit sie final sind und er dies nachweist.
 - Verluste sind final, wenn sie im Belegenheitsstaat der Betriebsstätte nicht mehr berücksichtigt werden können.
 - Die Verlustfinalität wird als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO qualifiziert, um – im Sinne einer unionsrechtlich gebotenen Gleichbehandlung – einen Abzug im Entstehungsjahr zu gewährleisten.
 - Kommt es innerhalb einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Verlustfinalität doch zu einer Verlustberücksichtigung im Betriebsstättenstaat, wird der Verlustabzug rückwirkend aberkannt.
2. Es könnte ein neuer § 14a in das *Körperschaftsteuergesetz* eingefügt werden, der den Abzug finaler Verluste einer im EU-/EWR-Gebiet ansässigen Tochtergesellschaft regelt.
 - Träger eines gewerblichen Unternehmens können unter bestimmten Voraussetzungen finale Verluste ihrer ausländischen Tochterkapitalgesellschaft abziehen.
 - Voraussetzung dafür ist zunächst die finanzielle Eingliederung der Tochtergesellschaft.

- Außerdem darf der Träger die Verluste nur soweit abziehen, wie er sie wirtschaftlich getragen hat. Verluste der Gläubiger der Tochtergesellschaft sind somit vom Abzug bei dem Träger ausgeschlossen.
 - Soweit die Verluste der Tochtergesellschaft nach einer Übertragung oder einer anderen Umstrukturierungsmaßnahme noch von ihr selbst oder einem Dritten genutzt werden können, tritt keine Finalität ein. Hiermit wird ein doppelter Verlustabzug ausgeschlossen.
 - Auch im Konzernfall wird der Verlustabzug beim inländischen Träger rückgängig gemacht, wenn die ausländische Kapitalgesellschaft den Verlust innerhalb einer Frist von fünf Jahren doch noch zum Abzug bringen kann.
 - Darüber hinaus wird der Abzug des Verlusts aberkannt, wenn die Tätigkeit der Kapitalgesellschaft in einer anderen Kapitalgesellschaft in demselben Staat fortgeführt wird.
3. Die vorgeschlagenen *Anwendungsvorschriften* für das jeweilige Gesetz sehen eine Anwendung auf Fälle vor, in denen die Finalität nach dem 31. Dezember 1999 eingetreten ist.

E. Anmerkungen zum UStGB, einem Vorschlag zur Umsatzsteuerreform*

I. Einleitung

Fiskalisch gehört die Umsatzsteuer zusammen mit der Einkommensteuer zu den beiden großen deutschen Steuerquellen. Ihr Aufkommen betrug 2008 (einschließlich Einfuhrumsatzsteuer) 176 Mrd. Euro, das Aufkommen der Einkommensteuer (einschließlich ihrer Gliedsteuern) 205 Mrd. Euro; weit abgeschlagen folgte die Gewerbesteuer mit 41 Mrd. Euro auf dem dritten Platz. Im Schrifttum findet diese Augenhöhe von Umsatzsteuer und Einkommensteuer indes keine rechte Entsprechung; vielmehr fristet die Umsatzsteuer im Verhältnis zur Einkommensteuer ein Schattendasein. Der Rechtsanwender wird zwar auch auf umsatzsteuerlichem Gebiet ausreichend mit Richtlinien, Erlassen und Urteilen versorgt, doch sind dogmatische Arbeiten zur tieferen Durchdringung dieser Steuer unterrepräsentiert.

Angesichts dieser Lage bietet der Vorschlag eines Umsatzsteuergesetzbuchs (UStGB) durch *Paul Kirchhof*²⁹² einen willkommenen Anlass zur Auseinandersetzung mit dem derzeit bestehenden Umsatzsteuersystem und den Möglichkeiten, es zu verbessern. Zur Ehre des Jubilars *Joachim Lang*, der wie sein Lehrer *Klaus Tipke* steuerlichen Grundfragen stets den Vorzug vor Formfragen gibt und nie vor der schwierigen Erörterung des „warum“ zurückweicht – statt nur positivistisch das „was“ zu beschreiben –, erscheint eine solche Erörterung angemessen. Ein zweiter Grund, warum wir dieses Thema gewählt haben, besteht darin, dass die Umsatzsteuer ökonomisch diffiziler ist als jede andere Steuer und viele konzeptionelle Fußfallen enthält. Dies wird im weiteren Text deutlich werden.

Das seit gut einem Jahr vorliegende UStGB besteht aus einem ausformulierten Gesetzestext nebst Rechtsverordnung (UStVO) und Kommentierung. Diese von *Kirchhof* gewohnte²⁹³ Art, Reformentwürfe zu präsentieren, verdient uneingeschränktes Lob, weil sie Kritik²⁹⁴ ermöglicht, sogar provoziert, und sich damit von jenen wohlfeilen Vorschlägen abhebt, die es – weil nicht zu Ende gedacht und schon gar nicht in Textform gegossen –

* Gemeinsam mit Prof. Dr. Stefan Homburg veröffentlicht in Tipke/Seer/Hey/Englisch (Hrsg.) Gestaltung der Steuerrechtsordnung, Festschrift für Joachim Lang. Köln: O. Schmidt, 2010, S. 893 – 912. Abdruck mit freundlicher Genehmigung des Verlags Dr. Otto Schmidt.

292 Kirchhof, Umsatzsteuergesetzbuch, 2008.

293 Kirchhof, Einkommensteuergesetzbuch, 2003.

294 Bolik/Homburg, BB 2005, 2330 ff.

leicht haben, Überlegenheit gegenüber dem Status quo zu beanspruchen. Bisher hat das UStGB nicht viel Resonanz in der Literatur erfahren²⁹⁵, doch dürften seine Grundzüge allgemein bekannt sein. Der Entwurf ersetzt das bestehende Recht durch einen relativ kurzen Text, der zahlreiche Übereinstimmungen mit dem Umsatzsteuergesetz (UStG) aufweist und einige wichtige Unterschiede. Zu den Unterschieden gehören die Integration der Verkehrsteuern in die Umsatzsteuer, die Nichtsteuerbarkeit von Leistungen an Unternehmer und die öffentliche Hand, ein einheitlicher Steuersatz sowie der Wegfall zahlreicher echter und aller unechten Steuerbefreiungen. Die Umsetzung des Vorschlags erfordert also Änderungen der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL), er ist sogar eher ein Richtlinien- denn ein Gesetzesvorschlag. Wie schon im EStGB setzt *Kirchhof* eine klare Diktion, prägnante Generalisierungen und kühne Abstraktionen gegen die angelsächsische Rechtstradition endloser Spiegelstriche und kleinteiliger Definitionen; sprachlich ist das Werk ausgezeichnet. Dieser Beitrag in der Festschrift für *Joachim Lang* kann den 335-seitigen Vorschlag des UStGB natürlich nicht erschöpfend rezipieren; daher beschränken wir uns in den folgenden Abschnitten auf vier ausgewählte Aspekte und beschließen die Arbeit mit einem Fazit.

II. Nichtsteuerbarkeit der Leistungen an Unternehmer

1. Darstellung des Vorschlags

Im geltenden Recht ist die Umsatzsteuer erhebungstechnisch als Mehrwertsteuer ausgestaltet. Aufgrund des Vorsteuerabzugs entsteht die Steuer nicht erst zum Zeitpunkt des Erwerbs der Ware oder Dienstleistung durch Verbraucher, sondern sie wird in fraktionierter Form schon auf den Vorstufen erhoben. Lehrbücher illustrieren dieses Allphasenprinzip durch Waren, die vom Produzenten über den Groß- und Einzelhandel zum Verbraucher gelangen, verstellen damit aber den Blick auf den viel weiteren Anwendungsbereich der Fraktionierung: Dieser betrifft nicht nur Waren, die in unveränderter Form mehrere Handelsstufen durchlaufen, sondern vor allem Stoffe, die durch Weiterverarbeitung ihre Eigenschaften ändern oder verlieren. So mag beispielsweise ein Käufer sein neues Automobil über zwischengeschaltete Händler erwerben. Kauft er es aber direkt bei einer Niederlassung des Herstellers, greift die Fraktionierung gleichwohl, weil das Automobil letztlich aus Erz und Kohle (für die Stahlproduktion) besteht, Kupfer (für die Elektrokabel), seltenen Erden (für Halbleiterelemente) oder Rohöl (für die Kunststoffproduktion). Weil Erzbergwerke und Kohlezechen, Kupfer- und andere Minen sowie die Mineralölwirtschaft

295 Vgl. aber Widmann, UR 2009, 9 ff.

allesamt in die Umsatzsteuer einbezogen sind, steuert die Grundstoffindustrie einen erheblichen Teil des Aufkommens bei, die Zwischenprodukt- und Zulieferindustrien einen weiteren Teil und der Automobilproduzent den Rest. Die auf die Branchen entfallenden Anteile am Steueraufkommen verhalten sich zueinander wie die Differenzen der Output- und Inputwerte (values added); darauf beruht die treffende Bezeichnung Mehrwertsteuer²⁹⁶. Diese Erhebungstechnik schafft einen Gleichklang mit den direkten Steuern, die ebenfalls fraktioniert auf die in der Wertschöpfungskette entstehenden Einkommen erhoben werden. Eine weitere Parallele besteht darin, dass direkte Steuern ebenso wie die Mehrwertsteuer grundsätzlich das Nettoprinzip²⁹⁷ verwirklichen und Steuerkumulationen vermeiden. Im ersteren Fall geschieht dies durch den Betriebsausgabenabzug, im letzteren durch den Vorsteuerabzug.

Das UStGB, und hierin liegt der wichtigste Unterschied zum geltenden Recht, lässt Leistungen von Unternehmern an Unternehmer grundsätzlich unbesteuert und weicht von diesem Grundsatz nur ab, wenn der Leistungsempfänger bar, per EC-Karte oder Kreditkarte zahlt oder wenn er keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verwendet (§ 5 UStGB); in diesen Ausnahmefällen bleibt es beim offenen Steuerausweis in der Rechnung und beim Vorsteuerabzug auf Seiten des Empfängers (§ 8 UStGB). Im Grundfall unbarer Zahlung und der Verwendung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer entsteht die Umsatzsteuer erst bei Leistung an Verbraucher, außerdem bei Leistungsentnahmen und der Einfuhr von Gegenständen (§ 1 UStGB). Bezogen auf das vorige Beispiel würden Kohle, Erz, Kupfer, seltene Erden und Rohöl nach Inkrafttreten des UStGB unbesteuert an die Zwischenprodukt- und Zulieferindustrien geliefert, diese würden ihrerseits unbesteuert an den Hersteller liefern, und die gesamte Umsatzsteuer entstünde erst nach Auslieferung des Automobils an den privaten Endkunden. Genauer gesagt entstünde sie sogar erst nach Zufluss des Entgelts, denn § 21 UStGB ersetzt die Besteuerung nach vereinbarten Entgelten (Sollprinzip) durch eine konsequente Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (Istprinzip). In der Grundkonzeption ersetzt das UStGB das Allphasenprinzip durch ein, wie man es nennen könnte, Endphasenprinzip; die Steuer entsteht erst bei Leistungen an die Endverbraucher. Für diesen weitreichenden Systemwechsel sprechen nach Ansicht des Autors vier Gründe.

296 Lohse/Peltner, Mehrwertsteuersystem-Richtlinie, 2007, Einführung, 5, verlangen mit Recht, dass der deutsche Gesetzgeber endlich den irreführenden Begriff „Umsatzsteuer“ durch „Mehrwertsteuer“ ersetze.

297 Hierzu grundlegend Lang, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Auflage 2010, § 9 Tz. 54 f.

Erstens erzeuge die heutige Erhebungstechnik Liquiditätsverluste bei den Unternehmen. Soweit damit Liquiditätsverschiebungen zwischen Leistendem und Leistungsempfänger gemeint sind²⁹⁸, schaden diese nicht, weil die Vertragsparteien Zinsvorteile und -nachteile bei der Preisgestaltung berücksichtigen können. In Wirklichkeit bedingt die Erhebungstechnik jedoch ein veritables zinsloses Darlehen des Unternehmenssektors an den Staat, das beim Wechsel zum UStGB aufgedeckt würde. Während einer mehrmonatigen Übergangszeit hätte der Staat Mindereinnahmen zu verkraften, denen keine späteren Mehreinnahmen gegenüberstünden. Denn im Anschluss an den letzten mehrwertsteuerpflichtigen Automobilverkauf würden die Grundstoff-, Zwischenprodukt- und Zulieferindustrien ihre Umsatzsteuervorauszahlungen einstellen, und der Fiskus müsste warten, bis das erste Automobil nach den neuen Spielregeln vom Endverbraucher bezahlt ist. Anders ausgedrückt sind die von *Kirchhof* beschriebenen Liquiditätsvorteile des Systemwechsels für den Unternehmenssektor – die milliardenschwer sein dürften – mit einem Liquiditätsnachteil des Staats in exakt gleicher Höhe verbunden. Darin liegt kein grundsätzlicher Einwand, doch dürfte dieser Umstand die politische Realisationschance des Vorschlags schmälern.

Zweitens soll der Systemwechsel Unternehmer und Verwaltung entlasten. Die Zurückhaltung der Wirtschaft gegenüber dem UStGB deutet eher auf das Gegenteil hin. Immerhin müssen die Unternehmer im neuen System nicht nur bei jedem zwischenunternehmerischen Einzelumsatz die Berechtigung des Erwerbers überprüfen und diese Überprüfung dokumentieren, um Gutgläubenschutz für die steuerfreie Leistung zu genießen²⁹⁹, sondern auch zusätzliche Gewährkonten (§ 6 Abs. 1 Satz 1 UStGB) einrichten³⁰⁰ und sämtliche zwischenunternehmerischen Umsätze zumindest aufgeschlüsselt nach Leistenden bzw. Empfängern anmelden³⁰¹, statt – wie im geltenden Recht – nur die Summen. Damit wird der Anwendungsbereich des § 18a UStG (Zusammenfassende Meldung) geographisch auf innerstaatliche Leistungen und sachlich auf Eingangsleistungen erweitert.

Drittens passe das UStGB gut zum Ziel eines europäischen Binnenmarkts. In der Tat werden Inlandslieferungen nach denselben Grundsätzen wie Lieferungen in das übrige Gemeinschaftsgebiet besteuert. Darin liegt freilich auch ein Warnhinweis, denn in den 1990er Jahren wurde der zeitweilige Umsatzsteuerrückgang unter anderem der innerge-

298 So die Beispiele in Kirchhof (Fn. 292), 34.

299 Kirchhof (Fn. 292), 82.

300 Die Funktion dieser Gewährkonten bleibt unklar, weil sie laut Kirchhof (Fn. 292), 93, gerade keinen „gläsernen Unternehmer“ schaffen und von den Finanzbehörden nur im Rahmen von Betriebsprüfungen einsehbar sind.

301 Kirchhof (Fn. 292), 87.

meinschaftlichen Erwerbsbesteuerung zugeschrieben³⁰², die wie eine Befreiung zwischenunternehmerischer Lieferungen wirkt.

Viertens schließlich, und dieser Punkt ist der eigentlich interessante, soll der Wechsel vom Allphasenprinzip zum Endphasenprinzip den Umsatzsteuerbetrug verringern. Über Unregelmäßigkeiten bei der Umsatzsteuererhebung wurde in den vergangenen Jahren derart viel – auch Unsinniges – publiziert, dass dieser Anspruch eine genauere Prüfung verdient.

2. Zur Bedeutung des Umsatzsteuerbetrugs

Als Einstieg in das Thema zeigt Abbildung 6 die Entwicklung der Umsatzsteuerquote, also des Verhältnisses von Umsatzsteueraufkommen und Bruttoinlandsprodukt, seit die Umsatzsteuer in ganz Deutschland in Kraft ist³⁰³. Diese Quote stieg von 6 auf 7,4 % (um 23 %), während der Normalsatz von 15 auf 19 % (um 26 %) zunahm, der ermäßigte Satz mit 7 % konstant blieb und auch die zahlreichen Steuerbefreiungen kaum geändert wurden.

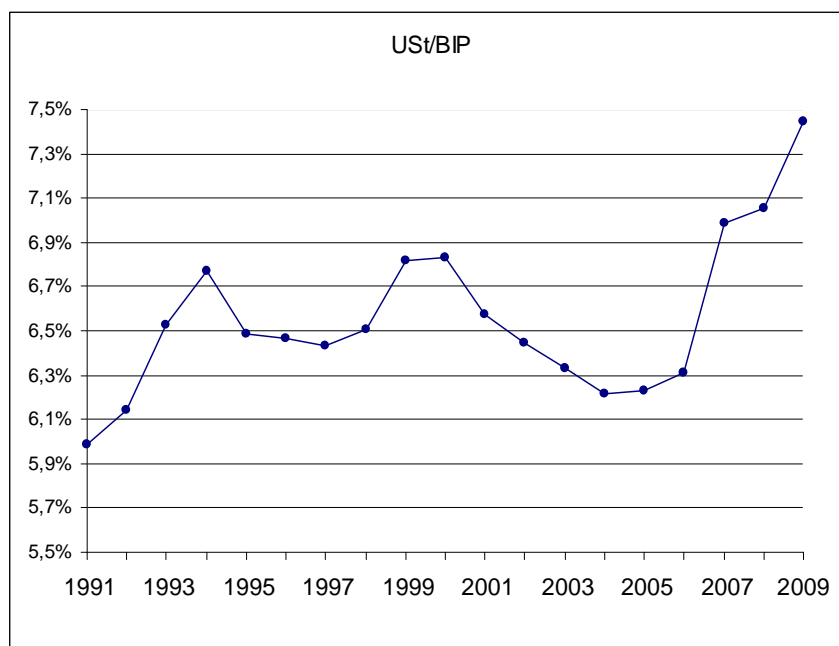


Abbildung 6: Entwicklung der Umsatzsteuerquote

302 Mittler, UR 2001, 385 (385).

303 Im Jahre 1990 galt im Beitrittsgebiet das UStG-DDR, siehe Birkenfeld, UR 1993, 321 (328). Quellen: Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Jahresgutachten, 2009, Tabelle 11* und Tabelle 21*. Für 2009: Deutsche Bundesbank, Monatsbericht Dezember 2009 (BIP) und Bundesministerium der Finanzen, Monatsbericht Dezember 2009 (USt).

Aufgrund der komplizierten Interaktion gespaltener Steuersätze mit echten und unechten Steuerbefreiungen liegen die Ursachen der starken Schwankungen weitgehend im Dunkeln. Indes lässt sich der Graphik kein besorgniserregender Trend entnehmen. Der zwischenzeitliche Rückgang der Umsatzsteuerquote vor 1997 wurde zwar umgehend von der Deutschen Bundesbank beklagt³⁰⁴, während der Bundesrechnungshof die Entwicklung zwischen 1999 und 2003 zum Anlass für einen Bericht nach § 99 BHO über eine „Angelegenheit besonderer Bedeutung“ nahm³⁰⁵, doch haben die bemerkenswerten Zunahmen dieser Quote vor 1994 und nach 2007 (bei jeweils konstanten Steuersätzen) keine Beachtung gefunden. Im Rezessionsjahr 2009 ist das Umsatzsteueraufkommen sogar absolut gestiegen. Rückblickend erscheint ein Teil der Veröffentlichungen zur angeblichen Erosion des Umsatzsteueraufkommens etwas alarmistisch. Aufgrund aufgebauschter Vermutungen und kurzfristiger Evidenz wurde ein Riesenproblem konstruiert, das in der Folge einschneidende Rechtsänderungen und Freiheitsbeschränkungen zeitigte, wie etwa die „Fahndung ohne Anfangsverdacht“ gemäß § 27b UStG.

3. Traditionelle Rechtfertigungen der Mehrwertsteuer

Jedoch soll die Bedeutung der Umsatzsteuerhinterziehung nicht heruntergespielt werden und ist selbstverständlich jeder Vorschlag willkommen, der diesem Delikt entgegenwirkt. Leider enthält die Kommentierung des UStGB keinerlei historische oder rechtsvergleichende Auseinandersetzung mit den Argumenten der Befürworter des Allphasenprinzips, die diese Erhebungstechnik gerade mit der Hinterziehungsanfälligkeit des Endphasenprinzips begründeten. Daher sei zunächst die Logik des bestehenden Systems betrachtet.

In der modernen Industriegesellschaft wandern Leistungen typischerweise, wie oben am Beispiel der Automobilwirtschaft illustriert, von wenigen großen Unternehmen der Grundstoffindustrie über große und mittlere Zwischenproduktindustrien in Richtung der Einzelhändler und Dienstleister. Allphasensteuern erzielen einen beträchtlichen Teil des Gesamtsteueraufkommens durch verbraucherferne größere Unternehmen, die relativ einfach kontrollierbar sind und vergleichsweise selten insolvent werden. Analog setzt die Erhebung der speziellen Verbrauchsteuern bei den regelmäßig wenigen und größeren Produzenten an. Schwierig ist die Steuererhebung nämlich dort, wo kleine und kleinste Unternehmen wie Gastronomen, Tankstellen, Ex- und Importhändler oder Gärtner unmittelbaren Kontakt mit dem Verbraucher haben. Das Erhebungsproblem einer Endphasensteuer wurde schon vom großen *Popitz* in seinem Grundlagenartikel zur allgemeinen Ver-

304 Deutsche Bundesbank, Monatsbericht August 1997, 94 f.

305 BT-Drucksache 15/1495 vom 3. September 2003.

brauchsteuer klar gesehen: „Die Kleinhandelsteuer legt die Steuer in die letzte Wirtschaftsstufe. (...) Eine technische, allerdings sehr große Schwierigkeit bleibt die Umgrenzung des Begriffs Kleinhandel und die Bekämpfung der sicherlich sehr zahlreichen Umgehungsversuche.“³⁰⁶ Heute ist hierfür der Begriff „Ameisenkriminalität“ geläufig.

Nach traditioneller Auffassung mindert der Vorsteuerabzug den Anreiz zur Hinterziehung in den hierfür anfälligen verbrauchernahen Sektoren, indem er ihre effektive Steuerbelastung senkt³⁰⁷. Diese Sichtweise vertritt auch die Europäische Kommission. Dem Vorschlag Deutschlands und Österreichs, die Steuerschuld generell auf den Leistungsempfänger zu verlagern – was wirtschaftlich zum gleichen Belastungsergebnis führt wie die Nichtsteuerbarkeit zwischenunternehmerischer Leistungen, obwohl rechtstechnisch ein Unterschied besteht –, trat die Kommission wie folgt entgegen: „Bei der Verlagerung der Steuerschuldnerschaft wäre die Mehrwertsteuer größtenteils von den Endlieferanten in der Produktionskette zu entrichten, die in vielen Ländern möglicherweise kleiner und weniger zuverlässig sind als die wenigen Großunternehmen, die gegenwärtig in den meisten Mitgliedstaaten einen großen Teil der Mehrwertsteuer zahlen. Die Kontrolle des Einzelhandels erfordert aufgrund der Wesensmerkmale dieses Sektors mehr Ressourcen, insbesondere wenn alle Einzelhändler steuerfreie Lieferungen erhalten.“³⁰⁸ Sämtliche Begründungen und Erwägungen, die seinerzeit zur Schaffung der europäischen Mehrwertsteuer durch die 1. und 2. Mehrwertsteuer-Richtlinie führten, gaben dem Allphasenprinzip den Vorzug, weil sie dieses für erhebungssicherer hielten als das Endphasenprinzip. Bei der Abwägung zwischen Brutto- und Netto-Allphasensteuer fiel die Entscheidung zugunsten der letzteren, weil sie die Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips per Grenzausgleich gestattet und zum Neutralitätsgebot passt.

4. Rechtfertigung der Endphasensteuer im UStGB

Nach dieser kurzen Rekapitulation der traditionellen Sicht seien nun die erhebungstechnischen Argumente zugunsten der Endphasenbesteuerung gemustert. Die Kommentierung des UStGB erwähnt einige Betrugsarten im geltenden System und nähert sich dabei gefährlich der schlichten Sicht *Mittlers*, „dass Vorsteuerbetrug dort nicht möglich ist, wo keine Umsatzsteuer berechnet wird“³⁰⁹. Das ist natürlich irreführend, soweit der Leistungsempfänger nur jenen Betrag hinterzieht, den der Leistende endgültig an den Fiskus

306 Popitz, in Gerloff/Meisel, Handbuch der Finanzwissenschaft, Zweiter Band, 1927, 194.

307 Neumark Committee, The EEC Reports on Tax Harmonization, 1963, 57 und 65.

308 Europäische Kommission, Mitteilung über mögliche Maßnahmen zur Bekämpfung von MwSt-Betrug vom 22. Februar 2008, KOM(2008) 109 endg., 9.

309 Mittler, UR 2004, 1 (5).

gezahlt hat. Um Gefahren für das Steueraufkommen zu begründen, bedarf es zusätzlicher Argumente.

Die heutigen Hinterziehungsformen sind vielfältig. *Gebauer* nennt Ohne-Rechnung-Geschäft, unvollständige Umsatzerklärung, falsche Anwendung des ermäßigten Satzes, grenzüberschreitendes Kfz-Geschäft, Export über den Ladentisch, betrügerische Globalzession, betrügerische Optionsausübung, unterlassene Vorsteuerkorrektur, gefälschte Eingangsrechnung, Geltendmachung der Vorsteuer Dritter, un versteuerten Endverbrauch, Vortäuschung der Unternehmereigenschaft, Betrug im Vorsteuervergütungsverfahren, Scheinrechnung, betrügerische Insolvenz, Karussellgeschäft und Kettenbetrug im Baugewerbe³¹⁰. Aufgrund der Vielfalt der Hinterziehungstechniken kommen die Gefahren für den Fiskus aus ganz unterschiedlichen Richtungen. Wünschenswert wäre eine quantitative Aufgliederung, die es jedoch aus naheliegenden Gründen nicht gibt. Vielmehr werden die ausfallenden Steuerbeträge gewöhnlich per Annahme gesetzt. Das gilt auch für die das Publikum am meisten faszinierende, in der Praxis aber wohl wenig bedeutsame Verkürzungstechnik, nämlich das Karussellgeschäft³¹¹. *Kirchhof* widmet ihm einen eigenen Abschnitt, betrachtet als Beispiel jedoch kein Karussellgeschäft, sondern ein Streckengeschäft, das zudem nicht bis zum Ende durchgerechnet ist. Inwieweit der Systemwechsel einen erhebungstechnischen Fortschritt bedeuten soll, wird nicht klar.

Eine genauere Analyse der verschiedenen Hinterziehungsformen einschließlich der Karussell- und Streckengeschäfte fördert als deren gemeinsames Merkmal die Insolvenz (seltener: das Verschwinden) eines Steuerschuldners zutage. Die Insolvenz ist insbesondere gemeinsames Merkmal aller vom Bundesrechnungshof identifizierten Verkürzungstechniken. Zur Illustration sei Großhändler G betrachtet, der Ware gegen ein Entgelt von 100 an Einzelhändler E liefert, der dieselbe Ware wiederum gegen ein Entgelt von 200 an den Verbraucher liefert. Bei normalem Geschäftsgang schulden G und E dem Finanzamt im Mehrwertsteuersystem je 19, bei einer Endphasensteuer schuldet G nichts und E die gesamte Steuer von 38. Das geltende System bedingt negative Steuereinnahmen, wenn E die Ware auf Ziel einkauft, die Vorsteuer abzieht und sofort vergütet bekommt, den Vergütungsbetrag entnimmt, bis zum nächsten Voranmeldungszeitraum wartet, die Ware erst dann zum Preis von 238 an den Verbraucher verkauft und sofort danach in Insolvenz geht. Bei Masselosigkeit entgeht dem Staat unter diesen Annahmen nicht nur der Steuerbetrag von 38, sondern zusätzlich die entnommene Vorsteuer von 19, weil G nach Insol-

310 Gebauer, *Steuerausfälle im Bereich der Mehrwertsteuer*, 2008, 101.

311 Auch Gebauer (Fn. 310), 126, ordnet geschätzte Steuerausfälle per Annahme den Karussellgeschäften zu.

venz des E seine Umsatzsteuerschuld gemäß § 17 UStG berichtigt und die korrespondierende Vorsteuerberichtigung des E wegen Insolvenz leerläuft. Zusammengefasst steht dem Aufkommen von -19 gemäß UStG ein Aufkommen von Null nach UStGB gegenüber, weil nach den Spielregeln des UStGB lediglich der Steuerbetrag 38 uneinbringlich wird.

Dieses Beispiel liefert ein valides, wenngleich nur punktuelles, Argument gegen das geltende Recht. Genauer betrachtet spricht es jedoch – entgegen der Ansicht *Kirchhofs* – nicht gegen das Allphasenprinzip, sondern allein gegen das Sollprinzip. Bei einer konsequent nach dem Istprinzip erhobenen Mehrwertsteuer würde das Steueraufkommen nicht negativ, weil E die Vorsteuer erst nach Bezahlung des G abziehen könnte. Vergleicht man die Allphasensteuer unter sonst gleichen Annahmen – nämlich bei jeweiliger Geltung des Istprinzips – mit der Endphasensteuer, ergibt sich in beiden Systemen nach Insolvenz des E ein Steueraufkommen von Null. Damit kann die Endphasenbesteuerung selbst unter extremen Annahmen keine größere Erhebungssicherheit beanspruchen. Die Erschwerung bestimmter Formen des Vorsteuerbetrugs im UStGB beruht nicht auf dem Wechsel vom Allphasen- zum Endphasenprinzip, sondern auf der Umstellung vom Sollprinzip auf das Istprinzip.

Ohnehin basiert das vorige Beispiel auf recht gekünstelten Annahmen über den zeitlichen Ablauf. Finanzbehörden pflegen Vorsteuern selten sofort auszusahlen und sind dazu auch nicht verpflichtet, § 168 Satz 2 AO. Im typischen Fall liegt der erhebungstechnische Vorteil eindeutig beim Allphasenprinzip. Man betrachte hierzu einen Automobilhändler. Im Mehrwertsteuersystem erwirbt er die Automobile steuerpflichtig und vermag die in der Eingangsrechnung enthaltene Vorsteuer nur unter Mitwirkung des Finanzamts zurückzubekommen, das dadurch auf ihn aufmerksam wird. Im System des UStGB kann der Händler die Automobile hingegen ohne Mitwirkung des Finanzamts unbesteuert erwerben, wiederverkaufen und dabei Umsatzsteuerschulden anhäufen. Bei nachfolgender Insolvenz ist die geschuldete Umsatzsteuer für den Fiskus verloren.

Ein letzter Gesichtspunkt kommt hinzu. Während die derzeitige Mehrwertsteuer aus Sicht der Unternehmer zwangsläufig entsteht, eröffnet ihnen § 5 UStGB de facto eine Wahlmöglichkeit zwischen Allphasen- und Endphasenbesteuerung, weil die Nichtsteuerbarkeit zwischenunternehmerischer Leistungen durch Weglassen der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer oder mittels Barzahlung außer Kraft gesetzt werden kann. Es bedarf wenig Phantasie sich auszumalen, dass findige Täter zwischen den beiden parallelen Erhebungsformen arbitragieren und die für ihre Zwecke geeignete Form wählen werden.

5. Zusammenfassende Beurteilung

Ein Übergang vom Allphasenprinzip zum Endphasenprinzip würde einesteils temporäre Steuerausfälle bedingen, wie weiter oben beschrieben, aber auch dauerhafte Mindereinnahmen, weil das traditionelle Argument zugunsten der Mehrwertsteuer – die Abschöpfung beträchtlicher Aufkommensanteile bei verbraucherfernen Großunternehmen – nach wie vor sticht, während die dagegen vorgebrachten Argumente auf einer Verwechslung von Allphasenprinzip und Sollprinzip beruhen. Mit Ausnahme Deutschlands und Österreichs haben wohl alle EU-Mitgliedstaaten diesen eminent wichtigen Gesichtspunkt verstanden und halten am Mehrwertsteuersystem fest, dessen Abqualifizierung als „Nullsummenspiel“ von mangelnder Problemdurchdringung zeugt³¹². Allein dort, wo Leistungen atypisch von vielen Kleinunternehmen in Richtung weniger Großunternehmen erbracht werden, kann die Endphasenbesteuerung bzw. die ihr ähnelnde Umkehrung der Steuerschuldnerschaft angebracht sein. Diesem Gesichtspunkt trägt § 13b Abs. 1 Nr. 4 UStG für das Baugewerbe Rechnung, das durch viele kleine Subunternehmer und wenige große Generalunternehmer geprägt ist.

Die in der Literatur wort- und bildreich geschilderten Vorsteuerbetrügereien sind nicht dem Allphasenprinzip anzulasten, sondern dem Sollprinzip. Der Staat kann dem Vorsteuerbetrug, wenn er ihn für quantitativ wichtig erachtet, durch Wechsel zum Istprinzip begegnen³¹³. Dabei müsste der Anwendungsbereich des Istprinzips freilich auch das Recht zum Vorsteuerabzug umfassen und nicht wie im bestehenden Recht auf die Ausgangsumsätze beschränkt bleiben. Demnach dürfte der Empfänger erst dann die Vorsteuer abziehen, wenn er die Rechnung des Leistenden bezahlt hat. Zwar würde der hier aufgezeigte Weg ebenfalls vorübergehende Steuerausfälle mit sich bringen, doch könnten diese – durch allmähliche Anhebung des Schwellenwerts nach § 20 UStG – über mehrere Jahre gestreckt werden. Der Wechsel zum Istprinzip würde in gewisser Weise der Ablösung der Konkursordnung durch die Insolvenzordnung Rechnung tragen, die mitursächlich für die Vorsteuerproblematik ist, weil Steuergläubiger früher die zweite von sechs Rangstellen innehatten (§ 61 KO), während sie heute ihre Forderungen gleichauf mit den übrigen Insolvenzgläubigern geltend machen. Weil echter Vorsteuerbetrug im Kern auf Insolvenz beruht, war das Inkrafttreten der Insolvenzordnung am 1. Januar 1999 vielleicht die bisher größte Herausforderung für das Umsatzsteueraufkommen.

312 So aber Kirchhof (Fn. 292), 21; Mittler, UR 2001, 385 (385).

313 Gl. A. Reiß, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Auflage 2010, § 14 Tz. 166. Das Istprinzip ist auch ökonomisch dem Sollprinzip vorzuziehen, siehe hierzu Hiller, Cash-Flow-Steuer und Umsatzsteuer, 2003, 313.

III. Nichtsteuerbarkeit der Leistungen an die öffentliche Hand

Gegenwärtig belastet die Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer privaten und staatlichen Verbrauch gleichermaßen. Soweit staatliche Stellen nicht ausnahmsweise unternehmerisch handeln, können sie aus dem Rechnungsbetrag keine Vorsteuer ziehen, unterliegen aber auch keinen umsatzsteuerlichen Pflichten.

Nach der Konzeption des UStGB kann die öffentliche Hand, wie im geltenden Recht, zwar ausnahmsweise Unternehmer sein, doch ist sie niemals Verbraucher (§ 4 UStGB). Leistungen eines Unternehmers an die öffentliche Hand sind grundsätzlich nicht steuerbar (§ 9 UStGB), wobei auch hier Ausnahmen für Bargeschäfte usw. vorgesehen sind. Die Begründung zum UStGB rechtfertigt die Herausnahme des staatlichen Verbrauchs aus der allgemeinen Verbrauchsbesteuerung wie folgt. Erstens setze der Staat beim Erwerb von Leistungen nicht privat erwirtschaftete Kaufkraft ein, sondern Steuermittel und erwerbe die Leistungen zum Nutzen Dritter³¹⁴. Nach dem Telos der Verbrauchsbesteuerung spielt die Mittelherkunft aber ebensowenig eine Rolle wie die Fremdnützigkeit der Leistung: Ein Verbraucher soll auch belastet werden, wenn er den Leistungsbezug aus Erbschaft, Transfer oder Unterschlagung finanziert, und unabhängig davon, ob er die Leistung für sich erwirbt oder für Dritte wie Kinder und Freunde³¹⁵. Zweitens enthält der Text die befremdliche Feststellung, Umsatzsteuern auf staatliche Tätigkeit belasteten den Haushalt, korrigiert dies aber sogleich dahingehend, die Nichtbesteuerung des staatlichen Verbrauchs sei aufkommensneutral³¹⁶.

Natürlich ist die letztere Einschätzung richtig: Gesamtstaatlich erbringt eine Besteuerung des Staatsverbrauchs weder Mehr- noch Mindereinnahmen; sie führt lediglich zu einer ausgaben- und einnahmenseitigen Budgetverlängerung. An dieser Stelle ist der Ausdruck „Nullsummenspiel“ durchaus angebracht, und hier liegt zugleich ein Ansatzpunkt für die Beurteilung der Besteuerung des Staatsverbrauchs, die – weil Aufkommenseffekte keine Rolle spielen – allein an der Praktikabilität ansetzen kann. Das bestehende Recht zielt auf Einfachheit für den Verbraucher ab, der die Rechnung bezahlt und sonst nichts mit der Umsatzsteuer zu schaffen hat; alle Beurteilungs-, Aufzeichnungs- und Berichtspflichten liegen beim Unternehmer. In den Genuss dieser Einfachheit kommen derzeit nicht nur die privaten, sondern eben auch die staatlichen Verbraucher.

314 Kirchhof (Fn. 292), 76.

315 „Nicht nur die Aufwendungen für die eigene Lebensführung werden mit Umsatzsteuer belastet, sondern auch die Aufwendungen für fremde Lebensführung“, Kirchhof (Fn. 292), 69.

316 Kirchhof (Fn. 292), 77 bzw. 78.

Demgegenüber unterliegen staatliche Verbraucher laut UStGB ähnlichen Regeln wie die Unternehmen. Jeder Verwaltungseinheit, so der steuertechnische Fachbegriff des UStGB, wird eine eigene Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zugeordnet, deren Führung im Geschäftsverkehr zum nichtsteuerbaren Erwerb berechtigt. Dazu bedarf es einer Abgrenzung. Das UStGB definiert Verwaltungseinheiten als Stellen, die finanziert durch Steuern öffentliche Aufgaben wahrnehmen und dabei am Rechtsverkehr im eigenen Namen teilnehmen³¹⁷. Dies soll bei jeder Schule, Universität, Finanzbehörde oder Beschaffungsstelle der Bundeswehr der Fall sein, nicht aber bei Kirchen, die als Verbraucher eingestuft werden³¹⁸. Für manche öffentlich-rechtliche Stelle dürfte die Qualifikation ihrer Einnahmen als „Steuern“ zur Schicksalsfrage werden, denn die Steuerfinanzierung gehört zum Definiens der Verwaltungseinheit und entscheidet über die Möglichkeit des unbesteuerten Erwerbs. Alle Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die sich aus Beiträgen, Gebühren oder Sonderabgaben finanzieren, werden vom UStGB auf Verbraucherstatus zurechtgestutzt und können damit nur besteuerte Leistungen erwerben. Zur Besteuerung im Fall der Mischfinanzierung durch Steuern und andere Abgaben schweigt der Entwurf vielsagend. Insgesamt erscheint die begriffliche Verknüpfung von Verwaltungseinheit und Steuerfinanzierung, die für das Budget der Verwaltungseinheit enorme Konsequenzen haben kann, infolge des fragilen Steuerbegriffs als verfehlt.

Verwaltungseinheiten, die im Einzelfall steuerpflichtige Leistungen beziehen, etwa bei Barzahlung, können die gezahlte Vorsteuer durch ein besonderes Vergütungsverfahren von der Finanzbehörde zurückverlangen (§ 10 UStGB), und zwar „unbürokratisch“³¹⁹. Unbürokratisch ist die vorgeschlagene Lösung aber keineswegs. Ganz im Gegenteil bezieht das UStGB hunderttausende Verwaltungseinheiten, darunter Schulen und andere kleine Dienststellen, in das System des unbesteuerten Leistungsbezugs ein und unterwirft sie Pflichten, die sie bisher nicht hatten. Hierzu gehören die Beantragung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, das Vorsteuervergütungsverfahren, auf Dauer sicher auch unternehmerähnliche Aufzeichnungs- und Berichtspflichten, die im Entwurf unscharf konturiert bleiben. Der Begriff der Verwaltungseinheit schafft neue Abgrenzungsprobleme, und zudem wird die Abgrenzung zwischen hoheitlicher und unternehmerischer Tätigkeit wichtiger und damit streitanfälliger als im geltenden Recht: Während derzeit nämlich eine staatliche Stelle, die hoheitlich tätig ist, für ihre erbrachten Leistungen weder Umsatzsteuer schuldet noch Vorsteuer abziehen kann, mithin nur die Steuerfreiheit des von ihr ge-

317 Kirchhof (Fn. 292), 122.

318 Kirchhof (Fn. 292), 123 bzw. 125.

319 Kirchhof (Fn. 292), 128.

geschaffenen Mehrwerts genießt, schuldet sie im Rahmen des UStGB für ihre Ausgangsleistungen weiterhin keine Umsatzsteuer, kann jedoch für ihre Eingangsleistungen die Vorsteuer abziehen (bzw. unbesteuert erwerben). Dadurch bleiben bei Bejahung hoheitlicher Tätigkeit auch die in den Vorstufen geschaffenen Mehrwerte unbesteuert. Bei Leistungen wie der kommunalen Daseinsvorsorge, deren Hoheitscharakter umstritten ist, wird dies die bestehenden Auseinandersetzungen und Wettbewerbsverzerrungen verschärfen.

Schließlich würde die Herausnahme des Staatsverbrauchs aus der Umsatzsteuer immense Anpassungsprobleme erzeugen, weil das obige Bild einer aufkommensneutralen Budgetverlängerung streng genommen nur im unitarischen Staat stimmt. Im gegliederten Staat – und hierbei kommt es nicht nur auf die Gliederung in Länder an – wirkt die Besteuerung des Staatsverbrauchs wie ein impliziter Finanzausgleich, auf den der über Jahrzehnte gewachsene explizite Finanzausgleich Rücksicht nimmt. Bei Wegfall der Besteuerung des Staatsverbrauchs müsste erstens der Finanzausgleich zwischen Bund, Ländern und Gemeinden geändert werden, und zweitens hätte jede Gebietskörperschaft die Budgets ihrer Verwaltungseinheiten anzupassen. Um Friktionen zu vermeiden, wäre jedes Einzelbudget um die von der Verwaltungseinheit bisher gezahlte Umsatzsteuer zu kürzen. Nach zwei Föderalismuskommissionen, die einiges zuwege gebracht haben, in der Frage der Neuordnung des Finanzausgleichs aber vollständig gescheitert sind, erscheint ein so weitreichendes innerstaatliches Umverteilungsmanöver utopisch.

Insgesamt beurteilen wir den Vorschlag der Herausnahme des Staatsverbrauchs aus der Umsatzbesteuerung negativ: Er hätte keinen einzigen Vorteil, aber eine Reihe nennenswerter Nachteile. Dazu gehören ein Zuwachs an Bürokratie, verschärfte Abgrenzungsprobleme zwischen hoheitlicher und unternehmerischer Tätigkeit sowie politisch kaum lösbare Übergangsfragen.

IV. Steuerbefreiungen

Das geltende Recht kennt zahlreiche Umsatzsteuerbefreiungen und unterscheidet in § 4 und dem darauf verweisenden § 15 UStG echte Befreiungen, die den Leistenden zum Vorsteuerabzug berechtigen, und unechte Befreiungen, die den Vorsteuerabzug ausschließen. Das UStGB bricht mit dieser Tradition in zweifacher Hinsicht. Es vermindert die Gesamtzahl der Befreiungen (§ 11 UStGB), und schafft zugleich das Institut der unechten Befreiung ab (§ 8 UStGB), welches im bestehenden Recht die Belastung unternehmeri-

scher Investitionen und Zwischenprodukte in großem Ausmaß bedingt³²⁰. Sämtliche verbleibenden Befreiungen berechtigen den Unternehmer zum Vorsteuerabzug bzw. zum unbesteuerten Bezug der Eingangsleistungen. Damit wird die sogenannte Nullsatzbesteuerung (zero-rating) allgemeingültiges Prinzip.

Die vom UStGB vorgesehenen Befreiungen für Ausfuhren ins Drittlandsgebiet und zollbefreite Einfuhren entsprechen weitgehend dem geltenden Recht. Ähnliches gilt für den Wegfall der Befreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen, der aufgrund der allgemeinen Nichtsteuerbarkeit zwischenunternehmerischer Umsätze folgenlos bleibt. Anders verhält es sich insbesondere bei Gesundheitsleistungen, Wohnraumvermietung sowie Finanz- und Versicherungsdienstleistungen, die nachfolgend getrennt erörtert werden, weil die hierfür geltenden Sonderregelungen unterschiedliche Gründe haben.

1. Gesundheitsleistungen

Unter diesem untechnischen Titel fassen wir die geltenden Umsatzsteuerbefreiungen nach § 4 Nrn. 14, 15a-17 UStG zusammen, die Leistungen der Ärzte und Krankenhäuser und ähnliche Tätigkeiten betreffen. § 11 Nr. 5 UStGB befreit demgegenüber „heilmedizinische Leistungen am Menschen, Medikamente, medizinische Hilfsgeräte und Prothesen sowie die Krankenversicherung“ und fasst den Katalog damit, insbesondere bei den Medikamenten, etwas weiter.

Die wesentliche Änderung ergibt sich aber nicht aus einem vergleichenden Textstudium der Vorschriften des § 4 UStG bzw. § 11 UStGB, sondern sie beruht darauf, dass die Befreiungen nach bestehendem Recht den Vorsteuerabzug ausschließen, während laut UStGB die mit der Befreiung zusammenhängenden Eingangsleistungen unbesteuert bleiben. Somit können Ärzte und Krankenhäuser, die Pharmaindustrie und die Prothesenhersteller ihre Eingangsleistungen nichtsteuerbar beziehen bzw. darauf gezahlte Vorsteuern abziehen.

Fiskalisch ist diese Änderung fraglos außerordentlich bedeutsam. Zugleich fällt eine Beurteilung nicht leicht. Hinsichtlich der Belastung der Bürger mit Steuern und Abgaben spielt die Befreiung der Gesundheitsleistungen keine Rolle, weil die mit dem UStGB intendierte Gesamtreform aufkommensneutral angelegt ist. Zwar würden Gesundheitsleistungen für sich genommen billiger, andere Leistungen aber entsprechend teurer, weil der Steuersatz bei gegebenem Aufkommen höher sein müsste.

320 Nach Schätzungen von Gottfried und Wiegard, JPubEc 1991, 307 (319 ff.), entfiel im Jahre 1988 rund ein Drittel des deutschen Umsatzsteueraufkommens auf Investitionen und Zwischenprodukte.

Der eigentliche Vorteil des Fortfalls unechter Befreiungen liegt darin, dass solche Befreiungen wirtschaftliche Entscheidungen verzerren und damit, obschon gut gemeint, als Kardinalfehler der MwStSystRL anzusehen sind. Die unechten Befreiungen hemmen den Fortschritt im Gesundheitswesen, indem sie die Leistungserbringer tendenziell von wirtschaftlich sinnvollen Auslagerungen abhalten. Während ein umsatzsteuerpflichtiger Unternehmer Auslagerungsentscheidungen ohne steuerliche Hintergedanken allein unter dem Gesichtspunkt der Wirtschaftlichkeit trifft, verzerrt das geltende Recht die Dispositionen der Leistungserbringer im Gesundheitswesen zugunsten des Selbermachens. Ein Krankenhaus, das bisher 90.000 Euro Arbeitslohn und 10.000 Euro Materialentgelt für die Gebäudereinigung aufwendet, zahlt 1.900 Euro nicht abziehbare Vorsteuer. Überträgt das Krankenhaus die Reinigung einem darauf spezialisierten Unternehmen mit identischer Kostenstruktur, das hierfür ein steuerpflichtiges Entgelt von 100.000 Euro berechnet, steigt die nicht abziehbare Vorsteuer auf 19.000 Euro, weil die Umsatzsteuer auf die Gesamtleistung einschließlich der darin enthaltenen Arbeitsleistung berechnet wird. Einzelwirtschaftlich ist die Auslagerung erst dann vorteilhaft, wenn der Effizienzvorsprung des Reinigungsunternehmens mindestens dem Steuernachteil entspricht. Volkswirtschaftlich wäre die Auslagerung aber schon bei einem geringen Effizienzvorteil angezeigt. Dieses Prinzip ist nicht auf die Gebäudereinigung beschränkt, sondern gilt analog für Auslagerungsentscheidungen über die Buchhaltung, IT-Leistungen und ähnliches.

Unter dem Gesichtspunkt der Produktionseffizienz – dem Grundsatz, unternehmerische Entscheidungen steuerlich nicht zu verzerren – ist der im UStGB vorgesehene Wegfall unechter Steuerbefreiungen für Gesundheitsleistungen richtig. Allerdings könnte dasselbe Ergebnis durch Einbeziehung der Gesundheitsleistungen in die allgemeine Steuerpflicht erreicht werden. Bei einem Start von Null aus wäre diese Lösung auch die bessere, doch ist der Vorschlag des UStGB an dieser Stelle wohl realistischer.

2. Wohnraumvermietung

An der Steuerfreiheit der Wohnraumvermietung will das UStGB „festhalten“³²¹, um Mietwohnraum nicht zu verteuern. Diese Passage beruht auf einem grundlegenden Denkfehler. Weil die bestehende Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 12 UStG den Vorsteuerabzug ausschließt, das UStGB ihn aber zulässt, bedeutet der formale Fortbestand der Steuerbefreiung für Mietwohnraum kein Festhalten am Status quo, sondern eine materielle Rechtsänderung mit nicht hinnehmbaren Konsequenzen.

321 Kirchhof (Fn. 292), 142.

Um dies in leicht fasslicher Art zu verdeutlichen, sei eine Neubauwohnung betrachtet, für die ein (gedanklich konstant gehaltenes) Entgelt von 100.000 Euro aufzuwenden ist. Ein Selbstnutzer zahlt 119.000 Euro für den Erwerb der Wohnung, das ist im UStG nicht anders als im UStGB.

Nach bestehendem Recht zahlt ein Vermieter, der die Wohnung erwirbt, ebenfalls 119.000 Euro, weil er die im Kaufpreis enthaltene Vorsteuer nicht abziehen darf. Unter wettbewerblichen Bedingungen, wie sie am Wohnungsmarkt vorherrschen, setzt der Vermieter die Miethöhe so an, dass der Barwert seiner Mieteinnahme – die Summe der abgezinsten Mietzahlungen während der zu erwartenden Lebensdauer des Bauwerks – 119.000 Euro beträgt. Ein geringerer Barwert würde ein Verlustgeschäft bedeuten, ein höherer Barwert einen Extragewinn, der im Wettbewerb meist rasch verschwindet. Auf diese Weise zahlt der Mieter denselben Steuerbetrag wie der Selbstnutzer, allerdings nicht in einer Summe, sondern über einen längeren Zeitraum. Dabei wird der Steuerbetrag gegenüber dem Mieter nicht offen ausgewiesen, vielmehr ist er in der Grundmiete als nicht abziehbare Vorsteuer versteckt.

Gemäß UStGB erwirbt der Vermieter die Wohnung für 100.000 Euro, weil er Unternehmer ist und Lieferungen an Unternehmer unbesteuert bleiben. Folglich kann der Vermieter den Barwert der Miete auf ebenfalls 100.000 Euro mindern. Im Ergebnis ist der Mieter im Vergleich zum Selbstnutzer um 19.000 Euro besser gestellt und erleidet der Staat eine Mindereinnahme in gleicher Höhe. Sowohl die gleichheitswidrige Diskriminierung des Selbstnutzers gegenüber dem Mieter wie auch die damit verbundene Steuermindereinnahme sind schlechterdings unannehmbar, und erstere ist vom Autor, der an späterer Stelle die Bedeutung des Wohnungseigentums herausstreicht³²², offenbar auch gar nicht gewollt.

Die steuersystematisch richtige und zum UStGB passende Lösung besteht in der Aufhebung der Steuerfreiheit von Wohnungsmieten bei neu errichteten Gebäuden. Sie hat keine negativen Folgen, weil der Mieter nunmehr 100.000 Euro Grundmiete zuzüglich darauf entfallender und offen ausgewiesener Umsatzsteuer in Höhe von 19.000 Euro schuldet, statt wie bisher 119.000 Euro Grundmiete. Diese Reform wäre durch einen Bestandsschutz für vor dem Systemwechsel errichtete Gebäude zu ergänzen, weil die betroffenen Vermieter keine Vorsteuer abziehen konnten und dies nachträglich nicht mehr in praktikabler Weise rückgängig gemacht werden kann.

322 Kirchhof (Fn. 292), 144. Als Folge der von Kirchhof vorgeschlagenen Steuerbefreiung würden übrigens die Altbaumieten, die stets durch das Niveau der Neubaumieten reguliert werden, entsprechend sinken. Darin läge eine milliarden schwere Umverteilung von Hausbesitzern zu Mietern.

3. Finanzdienstleistungen

Der Rechtfertigung der Umsatzsteuerfreiheit von Kreditzinsen gemäß § 4 Nr. 8 UStG durch *Reiß*, dessen Ansicht nach die Kreditnahme keinen Verbrauchsakt darstellt, sondern einen Verbrauch erst vorbereitet³²³, tritt *Kirchhof* mit dem Argument entgegen, der vorzeitige Besitz von Kapital sei ein eigenständiger Vorteil. *Kirchhof* hält die Besteuerung von Kreditzinsen daher grundsätzlich für gerechtfertigt und schlägt eine Steuerbefreiung nur deshalb vor, weil der „weltweite Kreditmarkt“ dies erzwingt³²⁴. Beide Positionen überzeugen nicht.

Die europäische Mehrwertsteuer wurde in der Nachkriegszeit als „Mehrwertsteuer vom Konsumtyp“ konzipiert. Sie unterscheidet sich von einer – ebenfalls erwogenen – „Mehrwertsteuer vom Einkommenstyp“ dadurch, dass die auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens entfallenden Vorsteuern sofort abgezogen und nicht über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer verteilt werden³²⁵. Ertragsteuerlich entspricht dies der Sofortabschreibung im Rahmen einer Cash-Flow Steuer. Weil Cash-Flow Steuern und Zinssteuern inkompatibel sind³²⁶, ist die Steuerfreiheit der Zinsen im System der europäischen Mehrwertsteuer selbst begründet und nicht Folge globalisierungsbedingter Erhebungsschwierigkeiten³²⁷.

Das alles mag ein wenig kompliziert klingen. Unterschwellig ist aber selbst dem Buchhalter oder Steuerfachgehilfen klar, dass die europäische Mehrwertsteuer als „R-based tax“³²⁸ ausgestaltet wurde, die eben nur reale (deshalb „R“) Waren und Dienstleistungen einbezieht. Im Umsatzsteuerformular gibt es, anders als in der Anlage EÜR, weder Felder für Finanzerträge und -aufwendungen, noch Felder für Abschreibungen.

Als Zwischenfazit bleibt, dass das UStGB wie das UStG auf dem Konzept einer „R-based tax“ beruht. Die explizite Steuerbefreiung von Kreditzinsen in § 11 Nr. 7 UStGB erscheint daher, wie schon in Art. 135 Abs. 1 Buchstabe b) MwStSystRL, als lässlicher Schönheitsfehler; im Grunde sind Zinsen in beiden Fällen gar nicht steuerbar.

323 Reiß (Fn. 313), § 14 Tz. 91.

324 Kirchhof (Fn. 292), 145.

325 Homburg, Allgemeine Steuerlehre, 6. Auflage 2010, 88. Drittens könnte die Steuer als Mehrwertsteuer vom Wertschöpfungstyp ausgestaltet werden; dabei wären die auf Kapitalgüter entfallenden Vorsteuern überhaupt nicht abziehbar.

326 Bradford, Untangling the Income Tax, 1986, 217 ff.

327 Kreditnehmer könnten einer Umsatzbesteuerung von Zinsen, wenn sie systematisch in Betracht käme, aufgrund der Ortsbestimmung in § 18 UStGB nicht ausweichen.

328 Meade Committee, The Structure and Reform of Direct Taxation, 1978, 230. Dazu auch Hiller (Fn. 313), 312.

Dies vorausgeschickt bleibt als eigentlich spannende Frage, warum § 11 Nr. 7 UStGB, hierbei ebenfalls Art. 135 MwStSystRL folgend, neben den Kreditzinsen auch andere Leistungen der Banken von der Umsatzsteuer befreit, die durchaus als reale Dienstleistungen anzusehen sind. International wird dieser Punkt seit Jahren heftig diskutiert³²⁹ und war sogar Generalthema eines IFA-Kongresses, da Befreiungen gemäß Art. 135 MwStSystRL den Vorsteuerabzug ausschließen und in einer wichtigen Wachstumsbranche das Neutralitätsgebot verletzen. Bei vorsteuerberechtigten Bankkunden, also Unternehmen, führen die weitgefassten Steuerbefreiungen für Finanzdienstleistungen, ähnlich wie im oben diskutierten Fall der Gesundheitsleistungen, zu massiven Verzerrungen. Diese betreffen Auslagerungsentscheidungen (etwa IT), die Rechtsformwahl (soweit Organschaft nicht möglich ist) und Finanzierungsentscheidungen (soweit nicht abziehbare Vorsteuern das von Banken vermittelte Fremdkapital im Vergleich zu anderen Finanzierungsinstrumenten verteuern). Darüber hinaus verzerrt die unechte Steuerbefreiung den internationalen Wettbewerb, weil die Umsatzsteuer innerhalb des Gemeinschaftsgebiets mit unterschiedlichen Sätzen erhoben wird, außerhalb des Gemeinschaftsgebiets unter Umständen gar nicht, etwa im Fall der USA³³⁰.

Die Entscheidung des Europäischen Rats 1977, neben den Zinsen weitere Dienstleistungen der Banken von der Umsatzsteuer zu befreien, war indes durchaus wohlerwogen. Sie beruhte auf „Praktikabilitätsgesichtspunkten, weil die technischen Schwierigkeiten einer Mehrwertbesteuerung nicht gelöst werden konnten“³³¹. Diese Schwierigkeiten werden deutlich³³², wenn man für einen Moment annimmt, die Banken würden ihren Sparern den Interbankenzinssatz Euribor zahlen und ihren Kreditnehmern denselben Zinssatz berechnen, also keine Zinsmarge erwirtschaften, sondern beiden Parteien explizite Gebühren für die Verwahrung der Spareinlagen bzw. für die Überwachung der Kredite berechnen. Derartige Gebühren wären geeignete Umsatzsteuer-Bemessungsgrundlagen; ihre Summe entspräche dem von der Bank geschaffenen „value added“. In der Realität sind die offen ausgewiesenen Gebühren aber weit geringer, oft Null, und verdienen die Banken vornehmlich an der Zinsmarge. Infolge der Grundentscheidung zugunsten einer Mehrwertsteuer vom Konsumtyp gehört die Zinsmarge nicht zur Bemessungsgrundlage und würde die Umsatzsteuerpflicht der expliziten Gebühren zu einem insoweit negativen

329 Henkow, *Financial Activities in European VAT*, 2008; Reiß, UR 2003, 209 ff.; Wäger, UR 2008, 102 ff.

330 Grambeck, UR 2009, 541 (542).

331 Europäische Kommission, Konsultationspapier zur Modernisierung der Mehrwertsteuerpflichten für Finanzdienstleistungen und Versicherungsleistungen, 2006, 1.

332 Vgl. hierzu bereits Meade Committee (Fn. 328), 259.

Steueraufkommen führen; der Bankensektor wäre ein „fiscal drain“. Zusammengefasst widersprechen die unechten Steuerbefreiungen für Finanzdienstleistungen dem Neutralitätsgebot, doch würde ihre Aufhebung das Steueraufkommen aufgrund der um die Zinsmarge gekürzten Bemessungsgrundlage mindern und private Nachfrager von Finanzdienstleistungen gegenüber anderen privaten Nachfragern, die Umsatzsteuer auf die volle Bemessungsgrundlage zahlen, in Vorteil setzen.

Die Europäische Kommission arbeitet sich am Problem der Finanzdienstleistungen seit mittlerweile zwanzig Jahren ab. In den 1990er Jahren legte sie als steuersystematisch befriedigende Lösung die TCA-Methode (tax calculation account) vor, wonach Finanzdienstleistungen mit Ausnahme der Zinsen umsatzsteuerpflichtig sind und die Bemessungsgrundlage um eine fiktive Zinsspanne erweitert wird. Nach Durchführung diverser Planspiele wurde diese Idee aber verworfen, weil sie sich als zu komplex erwies. Im aktuellen Richtlinienentwurf³³³ schlägt die Kommission einen neuen Art. 137a MwStSystRL vor, der die Mitgliedstaaten verpflichtet, den Finanzdienstleistungsunternehmen eine allgemeine Option zur Umsatzsteuerpflicht einzuräumen. Derzeit kennen neben Deutschland nur Belgien, Estland, Frankreich und Litauen ein Optionsrecht. Der Vorschlag der Kommission geht aber über § 9 Abs. 1 UStG hinaus, indem er das Wahlrecht nicht auf Umsätze gegenüber anderen Unternehmern beschränkt. Das Europäische Parlament hat in seiner Stellungnahme³³⁴ vorgeschlagen, das Optionsrecht auf zwischenunternehmerische Umsätze zu beschränken. Weil die Kommission diese Stellungnahme wiederum abgelehnt hat, bleibt derzeit unklar, wohin die Reise geht.

Unserer Auffassung nach ist der vom Europäischen Parlament vorgeschlagene Weg der richtige. Die oben aufgezeigten Neutralitätsverletzungen erledigen sich weitgehend, wenn Finanzdienstleister das Recht erhalten, für zwischenunternehmerische Leistungen zur Steuerpflicht zu optieren, wie dies nach deutschem Recht bereits möglich ist. Eine darüber hinausgehende Option begünstigt private Nachfrager von Finanzdienstleistungen in systemwidriger Weise und kostet Steueraufkommen. Erst recht ist die vom UStGB vorgesehene Nullsatzbesteuerung abzulehnen³³⁵. Das einzige von *Kirchhof* hierfür angeführte Argument, demzufolge „kein Staat der Welt“³³⁶ die Verwahrleistung einer Bank besteuert, übersieht, dass diese nur unecht befreite Leistung derzeit sehr wohl besteuert wird, wenn auch in unvollkommener Art.

333 KOM(2007) 747 endg.

334 Europäisches Parlament, Legislative Entschließung v. 25. September 2008, T6-0457/2008.

335 A. A. Friedrich-Vache, UR 2006, 207 (217); Reiß, UR 2003, 209 (218).

336 Kirchhof (Fn. 292), 146.

4. Sachversicherungsleistungen

Die vergleichsweise selten thematisierte³³⁷ Besteuerung von Versicherungsleistungen wirft noch schwierigere konzeptionelle Fragen auf als die Besteuerung von Finanzdienstleistungen. Aus Raumgründen beschränken sich die folgenden Ausführungen auf die Sachversicherung, weil Lebens-, Renten- und Krankenversicherungen anderen Prinzipien folgen und getrennte Erörterung verlangen.

Nach geltendem Recht gehören Sachversicherungsleistungen neben Alkohol- und Tabakwaren zu den am schärfsten besteuerten Produkten. Dies gilt insbesondere im zwischenunternehmerischen Bereich, wo der Versicherungsumsatz infolge der unechten Befreiung nach § 4 Nr. 10 UStG nicht nur systemwidrig mit Umsatzsteuer befrachtet wird, sondern außerdem mit Versicherungsteuer und gegebenenfalls Feuerschutzsteuer. Eine Begründung für diese Demeritorisierung der Sachversicherung ist nirgends ersichtlich, denn die gelegentlich zu vernehmende Behauptung, die Versicherungsteuer schaffe lediglich einen Ausgleich für die Umsatzsteuerbefreiung, geht offensichtlich fehl.

Das UStGB will die Benachteiligung der Sachversicherung durch Integration der Versicherungsteuer und der Feuerschutzsteuer in die Umsatzsteuer beseitigen, was auch ein gutes Stück weit gelingt. Unternehmen, die die Versicherungsleistung steuerfrei erwerben oder die gezahlte Vorsteuer abziehen, bleiben im neuen Recht von Belastungen verschont.

Was private Verbraucher angeht, ergibt sich der intendierte Belastungserfolg jedoch nicht, weil die Versicherungsprämie mangels entgegenstehender Sondervorschrift als Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer herangezogen wird, für diese Aufgabe aber nicht taugt. Der vom Sachversicherer geschaffene Mehrwert entspricht dem Unterschiedsbetrag von Prämieinnahmen und Schadensaufwand. Soweit der Versicherer Umsatzsteuer auf die Prämieinnahme erhebt, müsste er die auf den Schadensaufwand entfallende Umsatzsteuer abziehen können. Das kann der Versicherer aber nicht, weil er im Schadensfall, etwa nach einem Wohnungsbrand, eine Versicherungsentschädigung auszahlt, statt die zerstörten Güter für eigene Rechnung zu erwerben und dem Verbraucher auszuhändigen. Auf diese Weise läuft die Möglichkeit des Versicherungsunternehmens zum unbesteuerten Erwerb ins Leere, und Sachversicherungen werden nach wie vor stärker besteuert, als es der Verbrauchsteueridee entspricht. Auf der Schwierigkeit, den Mehrwert der Sachversicherungsbranche zu ermitteln, beruht übrigens die Steuerbefreiung nach Art. 135 Abs. 1 Buchstabe a) MwStSystRL.

337 Siehe aber Barham/Poddar/Whalley, NTJ 1987, 171 ff.

Zusammengefasst sind die Integration der Versicherungsteuer und Feuerschutzsteuer und die Aufhebung der unechten Steuerbefreiung von Sachversicherungsleistungen zu begrüßen. In Bezug auf Versicherungsnehmer, die selbst Unternehmer sind, ist die vom UStGB vorgeschlagene Lösung ideal, bei Verbrauchern stellt sie zumindest einen Schritt in die richtige Richtung dar. Um auch im letzten Fall die Belastungsidee der Verbrauchsteuer zu verwirklichen, wäre eine Vorsteuervergütung für Verbraucher erforderlich, soweit der Verbraucher Versicherungsentschädigungen für die Wiederbeschaffung einsetzt.

V. Einheitlicher Steuersatz

Der gut begründete Vorschlag eines einheitlichen Steuersatzes (§ 14 UStGB), der beispielhaft mit 19 % angenommen wird, bei aufkommensneutraler Einführung des UStGB aber infolge der Erweiterung echter Steuerbefreiungen höher liegen dürfte, verdient uneingeschränkte Unterstützung. Jeder Rechtsanwender, der sich mit dem schier unerschöpflichen Thema des Anwendungsbereichs des ermäßigten Steuersatzes herumplagen muss, wird diesen Standpunkt verstehen³³⁸.

Mancher indes mag aus dem Glauben heraus, der ermäßigte Steuersatz habe eine wertvolle soziale Funktion, skeptisch bleiben. Dem ist Folgendes entgegenzuhalten. Wie die Diskussion um das sogenannte „Wachstumsbeschleunigungsgesetz“, in dessen Folge jetzt auch der geneigte Gast des Hotels Adlon sein Haupt zu 7 % aufs Ruhekissen betten (und die Wirtschaft damit ein wenig entschleunigen) darf, jedermann gezeigt hat, dient der ermäßigte Steuersatz eher allgemeinerpolitischen bzw. Lobbyinteressen. Wer sich einen echten Picasso leisten kann, zahlt 7 % (Anlage 2 zu § 12 UStG, Nr. 53 a)), wer die Wohnung heizt, zahlt 19 %. Diese Beispiele für Inkonsistenzen könnten fast beliebig fortgeführt werden, man denke nur an Tiernahrung (7 %) versus Babywindeln (19 %).

Ausschlaggebend für die Befürwortung eines einheitlichen Steuersatzes – wie im vorbildlichen Sozialstaat Dänemark – sind aber nicht diese Inkonsistenzen, die man im Prinzip bereinigen könnte. Ausschlaggebend ist vielmehr, dass indirekte Steuern für Umverteilungszwecke prinzipiell ungeeignet sind und dafür von keinem Staat eingesetzt werden sollten, dem überlegene Instrumente wie direkte Steuern und Transfers zu Gebote stehen. Es mag ja sein, dass gewisse Güter „eher“ von Reichen gekauft werden, andere Güter „eher“ von Armen. In der Mikroperspektive aber steckt mancher Arme für den Erwerb be-

338 Vgl. etwa BFH vom 18. Februar 2009, V R 90/07, BFHE 225, 210, zu Kino-Finger-Food, darin erhellende Ausführungen, warum „Zubereitung von Speisen“ im Umsatzsteuerrecht etwas anderes bedeutet als im Zollrecht. Zu weiteren Beispielen Weber, DB 2007, 1997 (1999 ff.).

stimmter Luxusgüter zurück, an denen ihm besonders liegt, und umgekehrt. Zielgenau umverteilen kann der Staat nur durch Transfers und direkte Steuern.

VI. Fazit

Insgesamt macht das UStGB einen durchwachsenen Eindruck. Eine hypothetische Wahl zwischen UStG und UStGB wäre schwierig, ist aber auch keine relevante Alternative, weil eine dritte Lösung auf der Hand liegt, die beiden überlegen ist. Diese dritte Lösung besteht im Ersatz der mittlerweile gut 400 Artikel starken MwStSystRL bzw. der entsprechenden Bestimmungen des UStG durch eine Norm, die dem viel stringenteren und kürzeren UStGB ähnelt, jedoch in wichtigen Punkten davon abweicht. Das uns vorschwebende modifizierte UStGB würde am Allphasenprinzip festhalten – vor dessen Abschaffung uns die übrigen EU-Mitgliedstaaten gottlob bewahrt haben – und es bei der Umsatzsteuerpflicht des Staatsverbrauchs belassen. Außerdem wäre die Wohnungsvermietung bei Neubauten steuerpflichtig, würden unechte Steuerbefreiungen bestimmter Finanzdienstleistungen (mit Option) bestehen bleiben und wären Sonderregelungen für die Versicherungswirtschaft vorzusehen, deren Leistungen sich nicht ohne weiteres in das Mehrwertsteuersystem einfügen. Auf jeden Fall hätte die aus unserer Sicht ideale Umsatzsteuer einen einheitlichen Satz und so wenige unechte Steuerbefreiungen wie möglich.

Literatur- und Quellenverzeichnis

Literatur

- A. A. (2008) Anmerkung zum Urteil des EuGH vom 23. Oktober 2008, C-157/07 (Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt). *Internationales Steuerrecht*, S. 772 – 773.
- Altwater, C. (2009) Niederlassungsfreiheit vs. nationale Besteuerungsbefugnisse: Eine (Trend-)Analyse der aktuellen EuGH-Rechtsprechung. *Der Betrieb*, S. 1201 – 1205.
- Bahns, J. und C. Graw (2008) Organschaftliche Einkommenszurechnung bei Auflösung und Umwandlung einer Organgesellschaft. *Der Betrieb*, S. 1645 – 1651.
- Barham, V., S. N. Poddar und J. Whalley (1987) The Tax Treatment of Insurance Under a Consumption Type, Destination Basis VAT. *National Tax Journal* 40, S. 171 – 182.
- Benecke, A. und W. Staats (2010) Anmerkung zum Urteil des BFH vom 9. Juni 2010, I R 107/09. *Internationales Steuerrecht*, S. 668 – 670.
- Birk, D. (1983) *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*. Köln: Deubner.
- Birk, D. (2011) Der Schutz vermögenswerter Positionen bei der Änderung von Steuergesetzen: Zur neuen Rückwirkungsrechtsprechung des 2. Senats des BVerfG. *Finanz-Rundschau*, S. 1 – 8.
- Birkenfeld, W. (1993) Umsatzsteuer in der Zeit. *Umsatzsteuer-Rundschau*, S. 321 – 329.
- Blumenberg, J. (2010) Die Zukunft der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung in der EU. In: Kessler, W., G. Förster und C. Watrin (Hrsg.) *Unternehmensbesteuerung – Festschrift für Norbert Herzig zum 65. Geburtstag*. München: C. H. Beck, S. 211 – 230.
- Blümich, W. (2011) *Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz – Kommentar*. Loseblatt-Sammlung, Stand: 109. Ergänzungslieferung, März 2011. München: Vahlen.
- Boer, M. (2011) Die niederländische fiskale Einheit in der Körperschaftsteuer. *Internationales Steuerrecht*, S. 61 – 67.
- Bolik, A. und St. Homburg (2005) Auswirkungen des Kirchhofschen EStGB insbesondere auf die Unternehmensbesteuerung. *Betriebs-Berater*, S. 2330 – 2335.
- Bradford, D. F. (1986) *Untangling the Income Tax*. Cambridge: Harvard University Press.

- Braunagel, R. (2010) Verstößt die Nichtberücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste im Rahmen der Gewerbesteuer gegen Gemeinschaftsrecht? Zugleich eine Besprechung der Urteile des FG Hamburg vom 18. 11. 2009, 6 K 147/08 und des FG Düsseldorf vom 8. 9. 2009, 6 K 308/04 K. *Internationales Steuerrecht*, S. 313 – 317.
- Breuninger, G. E. und M. Ernst (2009) Abschied vom Abzug endgültig gewordener ausländischer Betriebsstättenverluste im Inland? Kein „Import-Stopp“ nach der EuGH-Entscheidung Wannsee! *Deutsches Steuerrecht*, S. 1981 – 1986.
- Calliess, C. und M. Ruffert (2007) *EUV / EGV – Das Verfassungsrecht der Europäischen Union mit Europäischer Grundrechtecharta – Kommentar*. 3. Auflage München: C. H. Beck.
- Calliess, C. und M. Ruffert (2011) *EUV / AEUV – Das Verfassungsrecht der Europäischen Union mit Europäischer Grundrechtecharta – Kommentar*. 4. Auflage München: C. H. Beck.
- Cordewener, A. (2005) Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung im Europäischen Recht. In: von Groll, R. (Hrsg.) *Verluste im Steuerrecht*. Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, Band 28. Köln: O. Schmidt, S. 255 – 316.
- Cordewener, A. (2009) EG-rechtlicher Grundfreiheitsschutz in der Praxis – Auswirkungen auf die grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung. *Internationale Wirtschafts-Briefe*, Fach 11, Gruppe 2, S. 983 – 994.
- de Weerth, J. (2008) Anmerkung zum Urteil des EuGH vom 15. Mai 2008, C-414/06 (Lidl Belgium). *Internationales Steuerrecht*, S. 405 – 406.
- Ditz, X. und P. Plansky (2009) Aktuelle Entwicklungen bei der Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste. *Der Betrieb*, S. 1669 – 1674.
- Dötsch, E. und A. Pung (2006) Grenzüberschreitende Verlustverrechnung: Muss der deutsche Gesetzgeber wegen der europarechtlichen Entwicklungen reagieren? *Der Konzern*, S. 130 – 135.
- Dötsch, E., W. Jost, A. Pung und G. Witt (2010) *Die Körperschaftsteuer – Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, Umwandlungssteuergesetz und zu den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften der Anteilseignerbesteuerung*. Loseblatt-Sammlung, Stand: 69. Ergänzungslieferung, Juli 2010. Stuttgart: Schäffer-Poeschel.
- Elicker, M. (2011) Die Unionsgrundrechte nach Lissabon: Ein starker Hebel im Finanzprozess. *Deutsche Steuer-Zeitung*, S. 162 – 170.
- Endres, D. (2010) Gesetzgeberischer Überarbeitungsbedarf bei der Organschaft: eine Bestandsaufnahme. In: Kessler, W., G. Förster und C. Watrin (Hrsg.) *Unternehmensbesteuerung – Festschrift für Norbert Herzig zum 65. Geburtstag*. München: C. H. Beck, S. 189 – 209.

- Englisch, J. (2008) Anmerkung zum Urteil des EuGH vom 15. Mai 2008, C-414/06 (Lidl Belgium). *Internationales Steuerrecht*, S. 404 – 405.
- Englisch, J. (2008) *Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse – Ein Rechtfertigungsgrund für die Einschränkung von EG-Grundfreiheiten?* Schrift des Instituts Finanzen und Steuern Nr. 449, Bonn.
- Englisch, J. (2009) Gemeinschaftsgrundrechte im harmonisierten Steuerrecht. In: Schön, W. und K. E. M. Beck (Hrsg.) *Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts*. Berlin, Heidelberg: Springer, S. 39 – 90.
- Englisch, J. (2010) Anmerkung zum Urteil des EuGH vom 25. Februar 2010, C-337/08 (X Holding). *Internationales Steuerrecht*, S. 215 – 217.
- Esser, C. (2008) Grenzüberschreitende Verlustrechnung im Konzern – Ansatzpunkte für eine Reform der deutschen Gruppenbesteuerung vor dem Hintergrund ausländischer Erfahrungen. Schrift des Instituts Finanzen und Steuern Nr. 450, Bonn.
- Friedrich-Vache, H. (2006) Plädoyer für die Abschaffung unechter Befreiungen im Finanzdienstleistungsbereich – Mit Ausnahme der Verwahrung im Einlagengeschäft. *Umsatzsteuer-Rundschau*, S. 207 – 217.
- Frotscher, G. und E. Maas (2009) *KStG / GewStG / UmwStG – Praxis-Kommentar*. Loseblatt-Sammlung, Stand: 99. Ergänzungslieferung, November 2009. Freiburg: Haufe.
- Gebauer, A. (2008) *Steuerausfälle im Bereich der Mehrwertsteuer: Gründe, Ausmaß und Abhilfemöglichkeiten*. München: Ifo.
- Gebhardt, R. und C. Quilitzsch (2011) Berücksichtigung finaler Betriebsstättenverluste im Rahmen der Gewerbesteuer. *Finanz-Rundschau*, S. 359 – 366.
- Gosch, D. (2009) *Körperschaftsteuergesetz – Kommentar*. 2. Auflage München: C. H. Beck.
- Gottfried, P. und W. Wiegard (1991) Exemption versus Zero Rating: A Hidden Problem of VAT. *Journal of Public Economics* 46, S. 307 – 328.
- Grabitz, E., M. Hilf und M. Nettesheim (2011) *Das Recht der Europäischen Union – Kommentar*. Loseblatt-Sammlung, Stand: 43. Ergänzungslieferung, März 2011. München: C. H. Beck.
- Grambeck, H.-M. (2009) Outsourcing im Finanzdienstleistungssektor – wohin geht die Reise? *Umsatzsteuer-Rundschau*, S. 541 – 551.
- Graw, C. (2010) Abzug finaler Verluste ausländischer Tochtergesellschaften bei der inländischen Muttergesellschaft. *Der Betrieb*, S. 2469 – 2473.
- Grotherr, S. (1995) Der Abschluß eines Gewinnabführungsvertrags als (un-)verzichtbares Tatbestandsmerkmal der körperschaftsteuerlichen Organschaft. *Finanz-Rundschau*, S. 1 – 14.

- Günkel, M. und T. Wagner (2010) Ertragsteuerliche Organschaft bei Wegfall des Gewinnabführungsvertrags – Überlegungen zu einer neuen Gruppenbesteuerung. *Die Unternehmensbesteuerung*, S. 603 – 617.
- Haslehner, W. C. (2008) Das EuGH-Urteil Wannsee im Vergleich mit AMID, Shell und Lidl Belgium – Betriebsstättenverlust und kein Ende. *Steuer und Wirtschaft International*, S. 561 – 570.
- Heger, K. (2008) Anmerkung zum Urteil des BFH vom 17. Juli 2008, I R 84/04. *Juris PraxisReport Steuerrecht* 47, Anmerkung 1.
- Henkow, O. (2008) *Financial Activities in European VAT: A Theoretical and Legal Research of the European VAT System and the Actual and Preferred Treatment of Financial Activities*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International.
- Herzig, N. (2010) Die Zukunft der Gruppenbesteuerung. *Steuer und Wirtschaft*, S. 214 – 231.
- Herzig, N. (2010) Einsichten und Folgerungen aus dem CCCTB-Projekt der EU. In: Tipke, K., R. Seer, J. Hey und J. Englisch (Hrsg.) *Gestaltung der Steuerrechtsordnung – Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag*. Köln: O. Schmidt, S. 1057 – 1077.
- Herzig, N. und T. Wagner (2006) EuGH-Urteil „Marks & Spencer“ – Begrenzter Zwang zur Öffnung nationaler Gruppenbesteuerungssysteme für grenzüberschreitende Sachverhalte. *Deutsches Steuerrecht*, S. 1 – 12.
- Heurung, R. und B. Engel (2010) Grenzüberschreitende Berücksichtigung von Betriebsstättenverlusten in der EU – Klärung weiterer Zweifelsfragen durch den BFH. *GmbH-Rundschau*, S. 1065 – 1073.
- Heurung, R., B. Engel und B. Thiedemann (2011) Ertragsteuerliche Organschaft im Lichte des Europarechts. *Finanz-Rundschau*, S. 212 – 219.
- Hey, J. (2002) *Steuerplanungsicherheit als Rechtsproblem*. Habilitationsschrift, Köln: O. Schmidt.
- Hey, J. (2006) Die EuGH-Entscheidung in der Rechtssache Marks & Spencer und die Zukunft der deutschen Organschaft – Haben die Mitgliedstaaten den EuGH domestiziert? *GmbH-Rundschau*, S. 113 – 123.
- Hey, J. (2010) Umsetzung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs im nationalen Steuerrecht – Geltungserhaltende Normreduktion und gesetzgeberische Korrekturpflichten zwischen gemeinschaftsrechtlichem Anwendungsvorrang und Verfassungsrecht. *Steuer und Wirtschaft*, S. 301 – 320.
- Hiller, M. (2003) *Cash-Flow-Steuer und Umsatzsteuer: Eine ökonomische Analyse unter Einbezug der US-amerikanischen Reformüberlegungen*. Dissertationsschrift, Wiesbaden: Deutscher Universitätsverlag.

- Hohenwarter, D. (2010) *Verlustverwertung im Konzern*. Wien: LexisNexis.
- Homburg, St. (2009) AWD – ein deutscher Anwendungsfall für Marks & Spencer. *Internationales Steuerrecht*, S. 350 – 353.
- Homburg, St. (2010) *Allgemeine Steuerlehre*. 6. Auflage München: Vahlen.
- Homburg, St. (2010) Die unheimliche Nummer Sechs – Eine Entscheidung zum Ausgleich grenzüberschreitender Konzernverluste. *Internationales Steuerrecht*, S. 246 – 252.
- Hübschmann, W., E. Hepp und A. Spitaler (2008) *Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung – Kommentar*. Loseblatt-Sammlung, Stand: 199. Ergänzungslieferung, Juni 2008. Köln: O. Schmidt.
- IFSt-Arbeitsgruppe (2011) Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung – Ein Reformschlag. Schrift des Instituts Finanzen und Steuern Nr. 471, Berlin.
- Kanzler, H.-J. (2010) Noch ein klarstellendes Nichtanwendungsgesetz? *Finanz-Rundschau*, S. 1045.
- Kessler, W. und R. Eicke (2008) Gedanken zur grenzüberschreitenden Verlustnutzung nach Lidl Belgium. *Internationales Steuerrecht*, S. 581 – 584.
- Kessler, W. und M. Philipp (2010) Zur gemeinschaftsrechtlichen Notwendigkeit der inländischen Berücksichtigung „finaler“ Verluste aus EU-Betriebsstätten – Anmerkungen zur BFH-Judikatur und deren Folgefragen. *Internationales Steuerrecht*, S. 865 – 870.
- Kirchhof, P. (2003) *Einkommensteuergesetzbuch: Ein Vorschlag zur Reform der Einkommen- und Körperschaftsteuer*. Heidelberg: C. F. Müller.
- Kirchhof, P. (2008) *Umsatzsteuergesetzbuch: Ein Vorschlag zur Reform der Umsatzsteuer und der Verkehrsteuern*. Heidelberg: C. F. Müller.
- Klein, F. (2009) *Abgabenordnung – Kommentar*. 10. Auflage München: C. H. Beck.
- Knipping, J. (2009) Zur Frage des Definitivcharakters ausländischer Betriebsstättenverluste im Sinne des EuGH-Urteils in der Rechtssache Lidl Belgium bei fehlender Möglichkeit eines interperiodischen Verlustausgleichs im Betriebsstättenstaat. *Internationales Steuerrecht*, S. 275 – 277.
- Kokott, J. und T. Henze (2007) Ist der EuGH – noch – ein Motor für die Konvergenz der Steuersysteme? *Betriebs-Berater*, S. 913 – 918.
- Kube, H. (2009) *EuGH-Rechtsprechung zum direkten Steuerrecht – Stand und Perspektiven*. Zentrum für Europäisches Wirtschaftsrecht, Vorträge und Berichte Nr. 171.
- Kußmaul, H. und C. Niehren (2008) Grenzüberschreitende Verlustverrechnung im Lichte der jüngeren EuGH-Rechtsprechung. *Internationales Steuerrecht*, S. 81 – 87.
- Lampracht, P. (2008) Betriebsstättenverluste, Verlustvortragsrecht und Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse nach dem Urteil des EuGH in der Rs. KR Wannsee. *Internationales Steuerrecht*, S. 766 – 769.

- Lang, J. (1992) Reaktion der Finanzverwaltung auf mißliebige Entscheidungen des Bundesfinanzhofs. *Steuer und Wirtschaft*, S. 14 – 24.
- Lang, J. und J. Englisch (2006) A European Legal Tax Order Based on Ability to Pay. In: Amatucci, A. (Hrsg.) *International Tax Law*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, S. 251 – 335.
- Lang, M. (2007) *Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern – Welcher Spielraum bleibt den Mitgliedstaaten?* Frankfurt am Main usw.: P. Lang.
- Lenz, C.-O. und K.-D. Borchardt (2010) *EU-Verträge – Kommentar nach dem Vertrag von Lissabon*. 5. Auflage Köln: Bundesanzeiger Verlag.
- Lohse, W. C. und H.-M. Peltner (2007) *Mehrwertsteuersystem-Richtlinie*. Köln: O. Schmidt.
- Lüdicke, J. (2009) Reform der Konzernbesteuerung (I). *Finanz-Rundschau*, S. 1025 – 1030.
- Maunz, T. und G. Dürig (2011) *Grundgesetz – Kommentar*. Loseblatt-Sammlung, Stand: 61. Ergänzungslieferung, Januar 2011. München: C. H. Beck.
- Mayr, G. (2008) Endgültige Verluste im Sinne von Marks & Spencer. *Betriebs-Berater*, S. 1816 – 1819.
- Mayr, G. (2008) Moderne Konzernbesteuerung im Lichte der EuGH-Rechtsprechung. *Betriebs-Berater*, S. 1312 – 1317.
- Mayr, G. (2010) Moderne Gruppenbesteuerung für Deutschland? – zehn Vorschläge aus den Praxiserfahrungen Österreichs. *Internationales Steuerrecht*, S. 633 – 638.
- Meade Committee (1978) *The Structure and Reform of Direct Taxation*. London: Institute for Fiscal Studies.
- Mitschke, W. (2010) Keine grenzüberschreitende Organschaft zum europarechtlichen „Nulltarif“! – Erwiderung auf den Beitrag von Klaus von Brocke in DStR 2010, 964 ff. *Deutsches Steuerrecht*, S. 1368 – 1372.
- Mitschke, W. (2011) Ergebnisabführungsvertrag „über die Grenze“ und Abzug finaler Verluste ausländischer Tochtergesellschaften – Zugleich eine Erwiderung auf die Anmerkung von Homburg zu BFH-Urteil I R 16/10 (IStR 2011, 111). *Internationales Steuerrecht*, S. 185 – 189.
- Mittler, G. (2001) Einführung von Vorstufenbefreiungen als Mittel zur Umsatzsteuer-Betrugsbekämpfung. *Umsatzsteuer-Rundschau*, S. 385 – 389.
- Mittler, G. (2004) Die Mehrwertsteuer wird zur Achillesferse der Staatseinnahmen in Europa. *Umsatzsteuer-Rundschau*, S. 1 – 6.
- Neumark Committee (1963) *The EEC Reports on Tax Harmonization*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.

- Offerhaus, K. (1996) Die Dreiteilung der Staatsgewalten: Reaktionen des Gesetzgebers und der Finanzverwaltung auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. In: Herzig, N., M. Güntel und U. Niemann (Hrsg.) *Steuerberater-Jahrbuch 1995/96*. Köln: O. Schmidt, S. 7 – 27.
- Pezzer, H.-J. (2004) Finanzgerichtsbarkeit im gewaltenteilten Verfassungsstaat. *Deutsches Steuerrecht*, S. 525 – 534.
- Popitz, J. (1927) Allgemeine Verbrauchsteuer. In: Gerloff, W. und F. Meisel (Hrsg.) *Handbuch der Finanzwissenschaft*, Zweiter Band. Tübingen: J. C. B. Mohr, S. 180 – 197.
- Rehm, H. und J. Nagler (2008) Neues von der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung! *Internationales Steuerrecht*, S. 129 – 139.
- Reiß, W. (2003) Nullsteuersatz für Finanzdienstleistungen – Zwingt der globale Wettbewerb zu einem neuen systematischen Ansatz? *Umsatzsteuer-Rundschau*, S. 209 – 220.
- Richter, L. (2010) Aktuelle Entwicklungen zur Berücksichtigung finaler ausländischer Betriebsstättenverluste im Ansässigkeitsstaat. *Betriebs-Berater*, S. 2734 – 2739.
- Roser, F. (2010) Umsetzung und Umfang der Verlustnutzung nach Marks & Spencer – Umsetzungsfragen in der Praxis. *Die Unternehmensbesteuerung*, S. 30 – 40.
- Scheunemann, M. (2006) Praktische Anforderungen einer grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung im Konzern in Inbound- und Outboundfällen nach der Entscheidung Marks & Spencer. *Internationales Steuerrecht*, S. 145 – 154.
- Schiessl, M. und B. Keller (2011) Übergang auf die Anrechnungsmethode – Paradigmenwechsel in der Abkommenspolitik? *Internationales Steuerrecht*, S. 285 – 290.
- Scholtz, R.-D. (1994) Nichtanwendungserlaß – Nichtanwendungsrechtsprechung – Nichtanwendungsgesetzgebung. In: Kirchhof, P., K. Offerhaus und H. Schöberle (Hrsg.) *Festschrift für Franz Klein: Steuerrecht – Verfassungsrecht – Finanzpolitik*. Köln: O. Schmidt, S. 1041 – 1060.
- Sedemund, J. (2008) Grenzüberschreitende Berücksichtigung von Betriebsstättenverlusten – Anm. zum EuGH-Urteil „Lidl“ vom 15. 5. 2008. *Der Betrieb*, S. 1120 – 1123.
- Sedemund, J. und I. Sterner (2006) Welche Folgen hat das Urteil „Marks & Spencer“ für das deutsche internationale Steuerrecht? *Deutsche Steuer-Zeitung*, S. 29 – 35.
- Seifert, M. und T. Krain (2011) Wichtige Neuerungen durch das Jahressteuergesetz 2010. *Steuern und Bilanzen*, S. 21 – 25.
- Siebert, J. (2010) Ertragsteuerliche Organschaft auch bei harter Patronatserklärung wünschenswert – Nachtrag zum 32. Berliner Steuergespräch. *Finanz-Rundschau*, S. 130 – 131.

- Spindler, W. (2007) Der Nichtanwendungserlass im Steuerrecht. *Deutsches Steuerrecht*, S. 1061 – 1066.
- Terra, B. J. M. und P. J. Wattel (2008) *European Tax Law*. 5. Auflage Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International.
- Thömmes, O. (2008) Anmerkung zum Urteil des EuGH vom 15. Mai 2008, C-414/06 (Lidl Belgium). *Internationale Wirtschafts-Briefe*, Fach 11A, S. 1185 – 1190.
- Thömmes, O. (2008) Anmerkung zum Urteil des EuGH vom 23. Oktober 2008, C-157/07 (Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH). *Internationale Wirtschafts-Briefe*, Fach 11A, S. 1209 – 1212.
- Tipke, K. und J. Lang (2010) *Steuerrecht*. 20. Auflage Köln: O. Schmidt.
- van Lishaut, I. (2009) Reform der Konzernbesteuerung (II). *Finanz-Rundschau*, S. 1030 – 1037.
- Völker, D. und M. Ardizzoni (2004) Rechtsprechungsbrechende Nichtanwendungsgesetze im Steuerrecht – neue bedenkliche Gesetzgebungspraxis. *Neue Juristische Wochenschrift*, S. 2413 – 2420.
- von Brocke, K. (2008) Lidl Belgium und die praktischen Folgen. *Deutsches Steuerrecht*, S. 2201 – 2204.
- von Brocke, K. (2010) Abzug definitiver Verluste ausländischer Tochtergesellschaften im Rahmen der körperschaftsteuerlichen Organschaft? Zwei FG-Entscheidungen zur Anwendung der Grundsätze des EuGH in der Rs. Marks & Spencer. *Deutsches Steuerrecht*, S. 964 – 968.
- von Brocke, K. und J. Auer (2010) Abzug finaler Verluste von in anderen EU-Mitgliedstaaten ansässigen Konzerntochtergesellschaften. *Internationale Wirtschafts-Briefe*, S. 752 – 758.
- von Brocke, K. und J. Auer (2011) Praxisrelevante Probleme in Zusammenhang mit dem Abzug finaler ausländischer Betriebsstättenverluste. *Deutsches Steuerrecht*, S. 57 – 60.
- Wäger, C. (2008) Versicherungs- und Finanzdienstleistungen. *Umsatzsteuer-Rundschau*, S. 102 – 114.
- Weber, C. (2007) Ermäßigter Umsatzsteuersatz – Ein untaugliches sozialpolitisches Instrument. *Der Betrieb*, S. 1997 – 2004.
- Weber, D. (2010) Anmerkung zum Urteil des EuGH vom 25. Februar 2010, C-337/08 (X Holding). *Highlights & Insights on European Taxation*, S. 66 – 74.
- Weber, J.-D. (2008) *Grenzüberschreitende Verlustverrechnung im Konzern – Formulierung eines Reformvorschlags für die deutsche Organschaft*. Dissertationsschrift, Hamburg: Kovac.

- Wernsmann, R. und A. Nippert (2006) Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben für die grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung im Konzern. Zugleich zur deutschen Organisationsbesteuerung nach dem Urteil des EuGH in der Rs. Marks & Spencer. *Finanz-Rundschau*, S. 153 – 163.
- Widmann, W. (2009) Mehrwertsteuer geht auch anders! *Umsatzsteuer-Rundschau*, S. 9 – 15.
- Witt, C.-H. (2009) Reform der Konzernbesteuerung (V). *Finanz-Rundschau*, S. 1045 – 1049.
- Witt, S.-C. (2010) Grenzüberschreitende Organschaft – Neue Entwicklungen der Rechtsprechung. *Die Unternehmensbesteuerung*, S. 737 – 745.
- Wittkowski, A. und F. Lindscheid (2010) BB-Rechtsprechungsreport Grenzüberschreitende Verlustverrechnung 2010. *Betriebs-Berater*, S. 3054 – 3059.
- Ziegler, R. (2010) Erstattungsinsen nicht mehr steuerbar – was ist zu beachten? *Steuern und Bilanzen*, S. 818 – 820.

Gerichtsentscheidungen

- EuGH, Urteil vom 15. Juli 1964, Rs. 6/64 (Costa/E.N.E.L.), Slg. 1964, S. 1251.
- EuGH, Urteil vom 6. Oktober 1982, Rs. C-283/81 (C.I.L.F.I.T), Slg. 1982, S. 3415.
- EuGH, Urteil vom 23. Oktober 1986, Rs. 355/85 (Cognet), Slg. 1986, S. 3231.
- EuGH, Urteil vom 20. April 1988, Rs. 204/87 (Bekaert), Slg. 1988, S. 2029.
- EuGH, Urteil vom 16. Februar 1995, Rs. C-29/94 (Aubertin), Slg. 1995 I, S. 301.
- EuGH, Urteil vom 15. September 1998, Rs. C-231/96 (Edis), Slg. 1998 I, S. 4951.
- EuGH, Urteil vom 6. Juni 2000, Rs. C-35/98 (Verkooijen), Slg. 2000 I, S. 4071.
- EuGH, Urteil vom 8. März 2001, Rs. C-397/98 und C-410/98 (Hoechst-Metallgesellschaft), Slg. 2001 I, S. 1727.
- EuGH, Urteil vom 21. November 2002, Rs. C-436/00 (X und Y), Slg. 2002 I, S. 10829.
- EuGH, Urteil vom 12. Dezember 2002, Rs. C-324/00 (Lankhorst-Hohorst), Slg. 2002 I, S. 1179.
- EuGH, Urteil vom 16. Oktober 2003, Rs. C-339/00 (Irland/Kommission), Slg. 2003 I, S. 11757.
- EuGH, Urteil vom 7. September 2004, Rs. C-319/02 (Manninen), Slg. 2004 I, S. 7477.
- EuGH, Urteil vom 13. Dezember 2005, Rs. C-446/03 (Marks & Spencer), Slg. 2005 I, S. 10837.

EuGH, Urteil vom 21. Februar 2006, Rs. C-152/03 (Ritter-Coulais), Slg. 2006 I, S. 1711.

EuGH, Urteil vom 7. September 2006, Rs. C-470/04 (N), Slg. 2006 I, S. 7409.

EuGH, Urteil vom 12. Dezember 2006, Rs. C-446/04 (Test Claimants in the FII Group Litigation), Slg. 2006 I, S. 11753.

EuGH, Urteil vom 6. März 2007, Rs. C-292/04 (Meilicke), Slg. 2007 I, S. 1835.

EuGH, Urteil vom 13. März 2007, Rs. C-432/05 (Unibet), Slg. 2007 I, S. 2271.

EuGH, Urteil vom 29. März 2007, Rs. C-347/04 (Rewe Zentralfinanz), Slg. 2007 I, S. 2647.

EuGH, Urteil vom 18. Juli 2007, Rs. C-231/05 (Oy AA), Slg. 2007 I, S. 6373.

EuGH, Urteil vom 28. Februar 2008, Rs. C-293/06 (Deutsche Shell), Slg. 2008 I, S. 1129.

EuGH, Urteil vom 15. Mai 2008, Rs. C-414/06 (Lidl Belgium), Slg. 2008 I, S. 3601.

EuGH, Urteil vom 23. Oktober 2008, Rs. C-157/07 (Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt), Slg. 2008 I, S. 8061.

EuGH, Urteil vom 27. Januar 2009, Rs. C-318/07 (Persche), Slg. 2009 I, S. 359.

EuGH, Urteil vom 21. Januar 2010, Rs. C-311/08 (SGI), Slg. 2010 I, S. 487.

EuGH, Urteil vom 25. Februar 2010, Rs. C-337/08 (X Holding), Slg. 2010 I, S. 1215.

BVerfG, Beschluss vom 31. Mai 1960, 2 BvL 4/59, BVerfGE 11, S. 139.

BVerfG, Beschluss vom 9. März 1971, 2 BvR 326, 327, 341, 342, 343, 344, 345/69, BVerfGE 30, S. 250.

BVerfG, Beschluss vom 13. Mai 1986, 1 BvR 99, 461/85, BVerfGE 72, S. 175.

BVerfG, Beschluss vom 15. Oktober 2008, 1 BvR 1138/06, HFR 2009, S. 187.

BVerfG, Beschluss vom 7. Juli 2010, 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, S. 1.

BVerfG, Beschluss vom 7. Juli 2010, 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, BVerfGE 127, S. 31.

BVerfG, Beschluss vom 7. Juli 2010, 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, BVerfGE 127, S. 61.

BVerfG, 2 BvR 1177/10 (anhängig).

BFH, Urteil vom 18. Oktober 1967, I 262/63, BStBl. 1968 II, S. 105.

BFH, Urteil vom 17. Februar 1971, I R 148/68, BStBl. 1971 II, S. 411.

BFH, Beschluss vom 11. März 2008, I R 116/04, BFH/NV 2008, S. 1161.

BFH, Urteil vom 17. Juli 2008, I R 84/04, BStBl. 2009 II, S. 630.

BFH, Urteil vom 18. Februar 2009, V R 90/07, BFHE 225, S. 210.
 BFH, Urteil vom 27. Mai 2009, X R 46/05, BFH/NV 2009, S. 1633.
 BFH, Urteil vom 21. Oktober 2009, I R 114/08, BStBl. 2010 II, S. 774.
 BFH, Urteil vom 3. Februar 2010, I R 21/06, BStBl. 2010 II, S. 692.
 BFH, Urteil vom 3. Februar 2010, I R 23/09, BStBl. 2010 II, S. 599.
 BFH, Urteil vom 9. Juni 2010, I R 100/09, BFHE 230, S. 30, BStBl. 2010 II, S. 1065.
 BFH, Urteil vom 9. Juni 2010, I R 107/09, BFHE 230, S. 35.
 BFH, Urteil vom 15. Juni 2010, VIII R 33/07, BStBl. 2011 II, S. 503.
 BFH, Beschluss vom 26. August 2010, I B 49/10, BStBl. 2011 II, S. 826.
 BFH, Beschluss vom 9. November 2010, I R 16/10, BFH/NV 2011, S. 524.

FG Düsseldorf, Urteil vom 8. September 2009, 6 K 308/04 K, EFG 2010, S. 389.
 FG Hamburg, Urteil vom 18. November 2009, 6 K 147/08, EFG 2010, S. 265.
 FG Köln, Urteil vom 5. Februar 2009, 9 K 654/03, EFG 2009, S. 1754.
 Niedersächsisches FG, Urteil vom 11. Februar 2010, 6 K 406/08, EFG 2010, S. 815.
 FG Nürnberg, Beschluss vom 17. März 2010, 1 V 1379/2009 (nicht veröffentlicht).
 FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 17. März 2010, 1 K 2406/07, EFG 2010, S. 1632.

High Court of Justice, Urteil vom 10. April 2006, Case No: CH/2003/APP/0054 (Marks & Spencer Plc versus David Halsey (HM Inspector of Taxes)), EWHC 811 (Ch).

Sonstige Quellen

Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 17. November 2011. BGBl. 2012 II, S. 1462.
 Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Zypern zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 18. Februar 2011. BGBl. 2011 II, S. 1068; BStBl. 2012 I, S. 222.
 Bayerisches Landesamt für Steuern, Verfügung vom 19. Februar 2010, S 1366.1.1-3/10 St32. *Internationales Steuerrecht*, S. 411.
 Bundesministerium der Finanzen, *Monatsbericht des BMF Dezember 2009*.

- Bundesministerium der Finanzen, Schreiben vom 13. Juli 2009, IV B 5 - S 2118-a/07/10004, BStBl. 2009 I, S. 835.
- Bundesministerium der Finanzen, Schreiben vom 6. April 2010, IV C 4 - S 2223/07/0005, BStBl. 2010 I, S. 386.
- Bundesministerium der Finanzen, Schreiben vom 28. März 2011, IV C 2 - S 2770/09/10001, BStBl. 2011 I, S. 300.
- Bundesrechnungshof, *Unterrichtung durch den Präsidenten des Bundesrechnungshofes: Bericht nach § 99 BHO über die Steuerausfälle bei der Umsatzsteuer durch Steuerbetrug und Steuervermeidung – Vorschläge an den Gesetzgeber*. Bundestagsdrucksache 15/1495 vom 3. September 2003.
- CDU, CSU und FDP, *Wachstum. Bildung. Zusammenhalt. Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP*. Beschlossen und unterzeichnet am 26. Oktober 2009. <http://www.cdu.de/doc/pdfc/091026-koalitionsvertrag-cdu-csu-fdp.pdf> (abgerufen am: 31. Januar 2013).
- Charta der Grundrechte der Europäischen Union. Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. C 364 vom 18. Dezember 2000, S. 1.
- Deutsche Bundesbank, Neuere Entwicklungen der Steuereinnahmen. *Monatsbericht* 49, Nummer 8, August 1997, S. 83 – 103.
- Deutsche Bundesbank, Statistischer Teil. *Monatsbericht* 61, Nummer 12, Dezember 2009, S. 1* – 80*.
- Deutscher Bundestag, *Bericht des Finanzausschusses*. Bundestagsdrucksache 17/3549 vom 28. Oktober 2010.
- Deutscher Bundestag, *Gesetzentwurf der Bundesregierung: Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2010*. Bundestagsdrucksache 17/2249 vom 21. Juni 2010.
- Europäische Kommission, *Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Regelung für Unternehmen zur Berücksichtigung der Verluste ihrer in anderen Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten und Tochtergesellschaften vom 24. Januar 1991*. KOM(90) 595 endgültig.
- Europäische Kommission, *Konsultationspapier zur Modernisierung der Mehrwertsteuerpflichten für Finanzdienstleistungen und Versicherungsleistungen*. 2006, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/modernising_VAT_de.pdf (abgerufen am 31. Januar 2013).
- Europäische Kommission, *Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss: Steuerliche Behandlung von Verlusten bei grenzübergreifenden Sachverhalten vom 19. Dezember 2006*. KOM(2006) 824 endgültig.

- Europäische Kommission, *Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der Behandlung von Versicherungs- und Finanzdienstleistungen vom 28. November 2007*. KOM(2007) 747 endgültig.
- Europäische Kommission, *Mitteilung der Kommission an den Rat und an das Europäische Parlament über Maßnahmen zur Änderung des MwSt-Systems für die Betrugsbekämpfung vom 22. Februar 2008*. KOM(2008) 109 endgültig.
- Europäische Kommission, *Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) vom 16. März 2011*. KOM(2011) 121 endgültig.
- Europäisches Parlament, *Legislative EntschlieÙung zu dem Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der Behandlung von Versicherungs- und Finanzdienstleistungen vom 25. September 2008*. T6-0457/2008.
- Generalanwältin Kokott, *Schlussanträge vom 19. November 2009*, Rs. C-337/08 (X Holding), Slg. 2010 I, S. 1215.
- Generalanwältin Sharpston, *Schlussanträge vom 14. Februar 2008*, Rs. C-414/06 (Lidl Belgium), Slg. 2008 I, S. 3605.
- Jahressteuergesetz 2010 vom 8. Dezember 2010, BGBl. 2010 I, S. 1768.
- Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, *Die Zukunft nicht aufs Spiel setzen*. Jahresgutachten 2009/10, Wiesbaden: Statistisches Bundesamt.
- Vertrag von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, unterzeichnet in Lissabon am 13. Dezember 2007. Amtsblatt der Europäischen Union Nr. C 306 vom 17. Dezember 2007, S. 1.